

**UNIVERSIDAD ESTATAL A DISTANCIA**  
**Escuela de Ciencias de la Administración**  
**Sistema de Estudios de Posgrado**  
**Doctorado en Ciencias de la Administración**

**LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COSTARRICENSE  
Y LA NORMATIVA CONTABLE**

Tesis de graduación sometida a la consideración del Tribunal Examinador del Programa Doctoral de la Escuela de Ciencias de la Administración, de la Universidad Estatal a Distancia, como requisito final para optar al grado de:

**Doctor en Ciencias de la Administración**

Por

**Luis Alberto Chavarría Orozco**

**SAN JOSÉ, COSTA RICA**  
**Abril 2010**

**TRIBUNAL EXAMINADOR:**

Esta tesis ha sido aceptada y aprobada, por el Tribunal Examinador del Programa de Doctorado en Ciencias de la Administración de la Escuela de Ciencias de la Administración de la Universidad Estatal a Distancia, como requisito final para optar al grado de:

**Doctor en Ciencias de la Administración**

**Doctora Nidia Lobo Solera**

**Directora del Sistema de Estudio de Posgrado**

---

**Doctor Miguel Gutiérrez Alfaro**

**Director de la Escuela de Ciencias de la Administración**

---

**Doctor Fernando Zúñiga Umaña**

**Director del Programa Doctoral en Ciencias de la Administración**

---

**Doctor Adrián Torrealba Navas**

**Director de Tesis**

---

**Doctora Sonia Abarca Mora**

**Lectora**

---

**Doctor Rodolfo Tacsan Chen**

**Lector**

---

**Tesis defendida por: Luis Alberto Chavarría Orozco**

---

## AGRADECIMIENTOS

Al Doctor Adrián Torrealba, Director de esta tesis, por haber dirigido y revisado cada uno de los avances presentados. En igual forma a la Doctora Sonia Abarca y al Doctor Rodolfo Tacsan, por sus múltiples revisiones y consejos en toda la investigación.

A los profesores del Programa Doctoral en Ciencias de la Administración, Doctor Luis Garita, Ex-Director del Programa, Doctora Sonia Abarca, Doctor Rodolfo Tacsan, Doctora Lizette Brenes, Doctor Miguel Gutiérrez, Doctor Oswald Céspedes y al Doctor Benicio Gutiérrez, por haber revisado y apoyado en los diferentes cursos del Programa Doctoral, el presente proyecto de investigación.

Al Doctor Fernando Zúñiga, Director del Programa Doctoral en Ciencias de la Administración, por el apoyo recibido en momentos bastante difíciles, cuando estaba reestructurando la tesis.

Al Doctor Francisco Escobar y al Doctor Víctor Hugo Fallas por haber inculcado en mí el interés por la investigación científica, como medios para lograr un mayor conocimiento y espiritualidad personal, en un Seminario de Investigación en la UACA.

A los compañeros de trabajo y Ejecutivos de empresas, al M.B.A Guillermo Aguilar, M.A.F Jorge Zamora y M.A.F Gerardo Bermúdez, M.C.P Ronald Artavia y al Doctor Luis Mesalles, por el apoyo que me brindaron en el Programa de estudios y en la presente investigación.

A Margarita Trejos, Asistente del Programa Doctoral y Amalia Hidalgo, Asistente del Doctor Adrián Torrealba, así como a Karolina Obando y Shirleny Acosta, por la ayuda que siempre me brindaron.

## DEDICATORIA

A Dios que me ha permitido terminar esta tesis.

A mi padre Jorge y a mi madre Elsa, (q.d.D.g), por enseñarme siempre los buenos valores familiares y personales.

A mi esposa, María de los Ángeles y a mis tres hijos: Luis Esteban, Julio Cesar y Armando José, por la paciencia y apoyo en mis muchas horas de dedicación.

## TABLA DE CONTENIDO

<b>TRIBUNAL EXAMINADOR:</b> .....	<b>ii</b>
<b>AGRADECIMIENTOS</b> .....	<b>iii</b>
<b>DEDICATORIA</b> .....	<b>iv</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS</b> .....	<b>ix</b>
<b>CAPÍTULO 1</b> .....	<b>1</b>
<b>EL PROBLEMA Y LA IMPORTANCIA</b> .....	<b>1</b>
1.1 Introducción.....	1
1.2 Antecedentes .....	3
1.3 Planteamiento del Problema .....	8
1.3.1 Planteamiento del Problema Principal .....	8
1.3.2 Sub-Problemas .....	15
1.4 Justificación e Importancia del Problema .....	16
1.5 Alcances y Limitaciones .....	18
1.6 Propósito General y Propósitos Específicos .....	21
1.7 Posición Epistemológica del Investigador .....	22
<b>CAPÍTULO 2</b> .....	<b>27</b>
<b>LA CONSTRUCCION TEORICA DEL OBJETO DE ESTUDIO</b> .....	<b>27</b>
2.1 Introducción.....	27
2.2 Visión Administrativa, Gerencial y Macroeconómica .....	28
2.3 Visión Financiera y Contable.....	72
2.4 Principales cambios en los Elementos Cuantitativos .....	89
2.5 La Base de Estudio de los Elementos Cuantitativos. ....	93
2.6 La Normativa Contable aprobada por el Colegio de Contadores Públicos .....	95
2.7 Armonización de la Normativa Contable por la Administración Tributaria .....	97
2.8 Contrastes con el Proyecto de Renta Global .....	98
2.9 Hipótesis del Estudio .....	101
<b>CAPÍTULO 3</b> .....	<b>105</b>
<b>MARCO METODOLOGICO</b> .....	<b>105</b>
3.1 Introducción al Marco Metodológico .....	105

3.2 Tipo de Investigación .....	106
3.3 Categorías y Sub-categorías de Análisis .....	108
3.4 Técnicas y Estrategias para el Análisis de los Datos .....	114
3.5 Sujetos y Fuentes de Información .....	116
3.5.1 Actividades que se desarrollaron: .....	116
3.5.2 Diseño de Instrumentos .....	118
3.5.3 Instrumentos para la Unidad de Impuesto sobre Renta de Utilidades .....	119
3.5.4 Instrumentos para la Unidad de Impuestos sobre la Renta con Retención .....	123
3.5.5 Diagramas para el Análisis Integral .....	131
3.5.6 Ejercicios Prácticos y Escenarios .....	131
3.5.7 Matriz de Bases Imponibles y Tarifas. ....	132
3.5.8 Cuestionarios con expertos del país .....	132
<b>CAPÍTULO 4 .....</b>	<b>135</b>
<b>ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS UTILIDADES .....</b>	<b>135</b>
4.1 Introducción.....	135
4.2 Triangulación y Estrategias para el análisis de los datos .....	136
4.3 Análisis de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre las Utilidades .....	140
4.4 Diagramas del Impuesto Sobre la Renta actual y del Proyecto Global .....	333
<b>CAPÍTULO 5 .....</b>	<b>337</b>
<b>ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA CON RETENCION .....</b>	<b>337</b>
5.1 Introducción.....	337
5.2 Análisis de Impuestos de Renta Disponible .....	338
5.3 Análisis de la Renta del Mercado Financiero .....	350
5.4 Análisis para el Impuesto de Renta de Personas Físicas .....	361
5.4.1 Proyecto Renta Global para Personas Físicas. ....	379
5.5 Bases Imponibles y Tarifas para Personas Físicas y Jurídicas.....	381
5.6 Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre las Remesas .....	388
<b>CAPÍTULO 6 .....</b>	<b>412</b>
<b>EJERCICIOS PRACTICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....</b>	<b>412</b>
6.1 Introducción.....	412
6.2 Análisis con ejercicios prácticos para personas jurídicas. ....	414

6.3 Análisis con ejercicios prácticos para personas físicas .....	429
6.4 Resultados Obtenidos en los Ejercicios Prácticos .....	450
6.5 Proyecciones y Criterios del impuesto Sobre la Renta .....	452
6.6 Análisis comparativo de tarifas por países. ....	463
6.7 Síntesis del Sistema de Renta Actual y Sistema de Renta Global .....	471
6.8 Los Elementos Cuantitativos en el Contexto Económico .....	473
<b>CAPÍTULO 7 .....</b>	<b>475</b>
<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....</b>	<b>475</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>496</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>506</b>
Anexo No. 1: Resumen Encuesta de Expertos .....	506
Anexo No. 2: Pronunciamientos del Colegio Contadores Públicos, 1999 .....	519
Anexo No. 3: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2000 .....	530
Anexo No. 4: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2001 .....	534
Anexo No. 5: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2005 .....	540
Anexo No. 6: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2007 .....	552
Anexo No. 7: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2007 .....	561
Anexo No. 8: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2008 .....	566
Anexo No. 9: Pronunciamiento Administración Tributaria, 2001 .....	584
Anexo No. 10: Pronunciamiento Administración Tributaria, 2001 .....	601
Anexo No. 11: Pronunciamiento Administración Tributaria, 2002 .....	603
Anexo No. 12: Pronunciamiento Administración Tributaria, 2002 .....	606
Anexo No. 13: Pronunciamiento Administración Tributaria, 2005 .....	610
Anexo No. 14: Decreto 32876-H, 2006 .....	613
<b>CUADROS .....</b>	<b>627</b>
Cuadro No. 1: Producto Interno Brutos, Ingresos Y Gastos .....	627
Cuadro No. 2: Elasticidad personas físicas tarifas 2010. ....	628
Cuadro No. 3: Elasticidad personas físicas, con actividades, tarifas 2010. ....	628
Cuadro No. 4: Elasticidad personas físicas, Tarifas Proyecto Renta Global .....	629
Cuadro No. 5: Escala de Ingresos brutos personas jurídicas, 2010 .....	629

Cuadro No. 6: Base Imponible personas jurídicas y tarifas marginales .....	630
Cuadro No. 7: Resumen De Resultados Ejercicios Impuesto Sobre La Renta ....	630
Cuadro No. 8: Proyección Impuesto Sobre La Renta Global .....	631
Cuadro No. 9: Recaudación Ingresos Tributarios Gobierno Central .....	632
Cuadro No. 10: Estimación de Impuesto Sobre la Renta .....	633
Cuadro No. 11: Tarifas Del Impuesto Sobre La Renta Varios Países .....	634
Cuadro No. 12: Indicadores Económicos De Varios Países .....	635
<b>FIGURAS .....</b>	<b>636</b>
Figura No. 1: Unidades, Categorías y Sub-categorías de análisis .....	636
Figura No. 2: Sistema actual del Impuesto sobre la renta de las Utilidades .....	637
Figura No. 3: Cuantificación de Bases Imponibles para sociedades .....	638
Figura No. 4: Base Imponible para Personas Físicas .....	639
Figura No. 5: Bases Imponibles para personas físicas nuevo Proyecto .....	640
Figura No. 7: Impuesto Actual Sobre Remesas al Exterior .....	641



## LISTA DE ABREVIATURAS

- **AICPA:** Asociación Interamericana del Colegio de Contadores Públicos.
- **CAT:** Certificado de Abono Tributario
- **CGR:** Contraloría General de la República
- **CINIIF:** Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera.
- **CPA:** Contador Público Autorizado.
- **DGT:** Dirección General de Tributación
- **ENTIDAD:** Es una unidad identificable que realiza actividades económicas
- **EBIT:** Utilidades antes de intereses y los impuestos
- **EBITDA:** Utilidades antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización.
- **IASC:** Comité de Normas Internacionales de Contabilidad
- **ISR:** Impuesto Sobre La Renta
- **IFRS:** International Financial Reporting Standards
- **NIIF:** Normas Internacionales de Información Financiera
- **NIC:** Normas Internacionales de Contabilidad
- **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- **TFA:** Tribunal Fiscal Administrativo
- **PCGA:** Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- **PEPS:** Primero en Entrar Primero en Salir

- **PIB:** Producto Interno Bruto.
- **Ph.D:** Philosophiae Doctor Program
- **ROA:** Rendimiento Sobre Activos. (Returns Over Assets)
- **ROI:** Rendimiento Sobre la Inversión. (Returns Over Investment)
- **SUGEF:** Superintendencia General de Entidades Financieras.
- **UNED:** Universidad Estatal a Distancia
- **UEPS:** Último en Entrar Último en Salir
- **UPA:** Utilidad por acción

## RESUMEN

El proyecto de investigación está basado teóricamente en un marco de acción de la legislación del impuesto sobre la renta costarricense y de una relación especialmente financiera y contable en cuanto sus elementos medibles del impuesto sobre la renta, llamados Elementos Cuantitativos, para llegar a determinar así la obligación tributaria de un contribuyente, en términos monetarios.

El tema que se estudia se relaciona con las Ciencias Administrativas, por tratarse la investigación de una serie conceptos de la Administración Pública y de la Administración Privada, que a la vez están relacionados con la especialidad del Posgrado de Ciencias de la Administración de la UNED.

Se hace una revisión de la evolución que ha tenido la legislación del impuesto sobre la renta costarricense, vigente en este momento en el país, Ley 7092, desde el año 1988.

Se estudia la normativa contable a la par de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y para el establecimiento de los Elementos Cuantitativos, que se usa internacionalmente, denominada las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIFs, así como la normativa contable aprobada

por el Colegio de Contadores Públicos, como órgano oficial en el país y la normativa contable homologada por la Administración Tributaria costarricense.

Se analizan los principales contrastes de la Ley actual, con el Proyecto de Ley de Renta Global del Impuesto Sobre la Renta, a efecto de determinar los alcances, similitudes y diferencias que entrarán a regir en su oportunidad, cuando el proyecto tenga su ejecutividad requerida.

La principal pregunta de la presente investigación es: ¿Cuál es la relación existen entre los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Costarricense y la Normativa Contable?

Se estudian tres sub-problemas que son: ¿Cuáles son las bases imponibles del impuesto sobre la renta en Costa Rica?, ¿Existe la normativa contable necesaria aprobada y armonizada en el país?, ¿Cuáles son los contrastes más importantes entre la Ley actual y el Proyecto de Renta Global?

El propósito general de esta investigación es conocer la relación que existe entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la normativa contable que se aplica en el país, en la determinación de los Elementos Cuantitativos.

La presente investigación es de tipo cualitativa y el método utilizado en la investigación es el Hermenéutica-Dialéctico, por tratarse del análisis de datos de los textos, desarrollo de cuestionarios, desarrollo de ejercicios prácticos y opiniones de diferentes personas interesadas en el tema, además, de contar con opiniones de expertos en el país.

Se desarrollan cinco categorías básicas de estudio, que son: La Ley actual del Impuesto Sobre la Renta y el Proyecto de Renta Global. La Normativa Contable Internacional, la Normativa Contable aprobada por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, así como la normativa contable adoptada por la Administración Tributaria .

Como parte de la estrategia metodológica en la presente investigación se hicieron las revisiones del proyecto de investigación desde los cursos del Programa Doctoral en Ciencias de la Administración, pruebas de candidatura teórica y práctica sobre el tema, así como revisiones por parte del Director de la Tesis, los Lectores, la Filóloga y el Director del Programa Doctoral en Ciencias de la Administración.

Los principales instrumentos utilizados en la investigación fueron cuadros para el análisis de los datos de los textos, revistas, leyes, artículos, enlaces de internet y otros, así como gráficos, cuadros, matrices para el análisis de datos, diagramas, cuestionario con expertos y ejercicios prácticos.

El trabajo de recopilación de la información desde el desarrollo de los diferentes cursos de este Posgrado en Ciencias de la Administración, así como en la preparación del mismo de todo el estudio, se llevó a cabo únicamente por el participante que suscribe la investigación.

Los principales hallazgos y propuestas de esta investigación son:

- Se conoció con claridad la relación existente entre los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta costarricense, desde el punto de vista de la legislación actual, así como desde el punto de vista de la normativa contable-financiera requerida en el país.
- Se estudió con profundidad los Elemento Cuantitativo Ingreso gravable, el gasto deducible, la base imponible, la tarifa y la cuota, desde la perspectiva de la persona jurídica, como de la persona física.
- Se encontró que existe una diferencia importante entre la aplicación de la normativa contable aprobada por el Colegio de Contadores Públicos en el país y la normativa contable aplicada por la Administración Tributaria.

- Se determinó en el análisis que existen contrastes importantes entre la Ley actual del impuesto Sobre la Renta y el Proyecto de Renta Global, para lo cual en los procedimientos de cálculo para la determinación del impuesto sobre la renta actual se usan varias bases imponibles y en el proyecto es de una sola base imponible de cálculo.
- Se encontró que el sistema de impuesto sobre la renta actual para personas físicas es poco progresivo en comparación con lo establecido en el proyecto de Renta Global, lo que conviene ser valorado por las Autoridades del Gobierno, a la luz de la progresividad, elasticidad, equidad y la carga tributaria que el país necesita.
- Se propone la Administración Tributaria estudiar con más detalle los informes de la Contraloría General de la República a efecto de profundizar sobre los elementos sensibles de recaudación que se indican en los mismos, sus hipótesis que se usaron, cuyas cifras podría ayudar en mucho a resolver los problemas del déficit fiscal, obra social del Estado y una mejor distribución de los ingresos en el país, como bien se comprende que se ha estado realizando.

- Se concluye que la presente investigación muestra un aporte al análisis integral de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta costarricense, desde una perspectiva, tributaria, contable y financiera, que ayuda a un mejor entendimiento entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Finalmente en el desarrollo de la presente investigación se consideró que los grandes objetivos planteados, además, de los propósitos y estrategias definidas, han quedado en su mayoría demostrados, lo que se espera no solo cumplir a satisfacción con los requerimientos universitarios, en el Programa Doctoral en Ciencias de la Administración de la UNED, si no que los datos estudiados sirvan de base para el reforzamiento de algunas decisiones en el país, en materia del Impuesto Sobre la Renta, así como de base para futuras investigaciones en este campo.



## SUMMARY

This research project is theoretically based on a framework of action of the tax legislation for Costa Rican income and of an economic-financial-accounting perspective, as measured by elements of income tax known as quantitative elements, in order to arrive at a point to determine the tax liability of a taxpayer in monetary terms.

Throughout the development of this work, references are made to the administrative sciences because it includes a number of issues of Public Administration and Private Management.

It makes an inspection of the evolution that the tax legislation has had on Costa Rican income valid in this moment in the country, Law 7092, since 1988.

Along with the Income Tax Law and the establishment of the quantitative elements, the project discusses the accounting standards that are used internationally, called the International Financial Reporting Standards (IFRS). It also addresses the accounting policies adopted by the College of Accountants, as a statutory body in the country, and the accounting policies approved by the Costa Rican Tax Administration.

It also analyzes the current laws that contrast with the Global Income Tax Bill, in order to determine the scope, similarities, and differences that will come into play in due course.

The central question is: What is the relationship between the Quantitative Elements of the tax Law on Costa Rican income?

It addresses five sub-problems, related to bases for income tax in Costa Rica structured? What is the fairness of the rates used in the country?, Does the taxpayer have the necessary knowledge in order to determine the tax liability?, Are the necessary accounting policies adopted and harmonized in the country?, What are the most important contrasts between the current Act and the Income Project?,

The elasticity and equity, as sensible elements for determining the income tax, will be considered in the same manner as elements of an economic nature, which have much bearing on the Quantitative Elements of the income tax when there are variations in these elements caused by some change in legislation.

From the methodological point of view, the research is defined as Hermeneutic-Dialectic. This is so because it includes an analysis of texts, development of questionnaires, and development of practical exercises and opinions of different people involved in the topic, in addition to expert opinion in the country.

There are five basic categories: The law of the current income tax, the International Financial Reporting Standards, Accounting Standards adopted by the Institute of Chartered Accountants, accounting rules adopted by the Tax Administration and the Income Global Project.

It uses analytical techniques and strategies such as pictures, diagrams, questionnaires, exercises and interviews, to analyze the data in an orderly form while considering the unit of study, the category, subcategory, type of documents, article, standard accounting or paragraph, where the data is located.

In chapter five, as strategies for study, it develops practical exercises with scenarios of the current and projected situation while considering the key variables of the Quantitative Elements of the current legislation and the Global Income Project as well as interviews with experts in the country.

A strategy is the revisions of the development of the research project from the development of courses of the Doctoral Program in Management Sciences at the University, the theoretical and practical candidacy exams, as well as several reviews by the Director of the Thesis, the readers, the philologist, and the Director of the Doctoral Program in Management Sciences.

With a hermeneutic-dialectical approach, properly in the data analysis from the first unit of study, Utilities, it makes an analysis on the relationship between the

quantitative elements of the Costa Rican Income Tax, the five indicated categories of study, and the five sub-categories of analysis.

Moreover it makes an analysis of each accounting standard in order to determine the existing relationship that exists with the Quantitative Elements of Costa Rican income tax.

There were also practical exercises made in this chapter in order to determine the taxpayer's tax liability considering the current law and the Global Income Project.

Concerning the unit of study of tax with retention, it studied the tax on disposable income, the income tax in the financial market on physical individuals, and taxes on remittances abroad— considering the current Act and the Global Income Project.

In the chapter on conclusions and proposals in this investigation, it concludes with much clarity that a definitive relationship clearly exists between the Quantitative Elements of the Income Tax Law in Costa Rica, from the standpoint of current legislation, as well as from the point of overview of accounting and financial regulations required for determining the tax liability of a taxpayer.

It also determines that there is a considerable difference in implementation between the accounting policies adopted by the College of Accountants in the country and the accounting policies applied by the Costa Rican Tax Administration.

It concludes, in an analysis of contrasts between the current Income Tax Law and the Income Project, that there exists substantial differences between the calculation procedures for determining the income tax especially considering that the current method is through a procedure from a scheduler basis and that the Income Project is derived by means of a single database that covers all the wealth of a taxpayer, from where it deduces one of the basic principles of horizontal equity of a tax system.

Furthermore it concluded that there is a strong relationship between the Quantitative Elements of income tax and a country's macroeconomic variables, which begin with the main functions of the state, being the institution responsible for allocating resources in the country, to make the correct distribution of these and of maintaining an adequate economic stabilization.

It determines that the Tax Administration should study in detail the reports of the Comptroller General of the Republic to a deeper effect on the sensitive elements of tax evasion that are indicated in them, their hypotheses that they use, which added to the project proposal of the Income Project would help much the projection of these figures in order to solve the problems of the fiscal deficit, state social work and a better distribution of income in the country.

Given the existing relationship between the Quantitative Elements of the income tax as and how it is described in the Law on Income Tax and the official Accounting

Standards, it recommends to the tax authorities that in their training and outreach programs they integrate as much as possible the legal elements and the elements of accounting, to produce an effect of greater unity in the understanding of taxpayers in how it calculates their tax obligations to the Treasury.

Finally in the development of this research it considers that the major objectives, as well as specifics, in addition to the well defined objectives and strategies that have been fully demonstrated. It is hoped that this completes with satisfaction the university requirements for the Program Ph.D in Management Sciences, of the UNED, and it is also hoped that the studied give to support decisions in the country, besides, can serve as a base in order to allow future research to be conducted in this field.

## CAPÍTULO 1

### EL PROBLEMA Y LA IMPORTANCIA

#### 1.1 Introducción

El presente trabajo de investigación se inicia con los antecedentes, relacionados con el tema de Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta Costarricense, considerando lo acontecido en las últimas dos décadas en Costa Rica, desde el año mil novecientos ochenta y ocho, fecha en que entró en vigencia la Ley actual 7092, del Impuesto Sobre la Renta.

Se plantea posteriormente el problema principal a investigar, los razonamientos que justifican el mismo, así como los alcances, limitaciones, propósito general y propósitos específicos.

La presente investigación corresponde a uno de los Posgrados de la Escuela de Ciencias de Administración de la UNED, concretamente al Programa Doctorado en Ciencias de la Administración y por tratarse de un tema totalmente relacionado con la Administración del Sector Público y del Sector Privado, se analizan aspectos sobre las Ciencias de la Administración, considerando elementos como la planeación, control, coordinación, dirección, así como de la toma de decisiones, desde el punto de vista de la gerencia pública y de la gerencia privada del país.

En forma concreta la relación que mantiene la investigación con el Sector Público corresponde al tema de la administración del impuesto sobre la renta del país, control y recaudación y en el caso de Sector Privado, como generador del tributo y como contribuyente, que le corresponde cumplir con los deberes tributarios de registrar, calcular, declarar, controlar y pagar los tributos, al Estado Costarricense, según lo establecen las leyes y reglamentos del país <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> El acto administrativo existe desde los albores de la humanidad, pues la administración no es sino una manifestación de la condición gregaria del hombre. Siempre y dondequiera que los hombres une sus esfuerzos para lograr un propósito, se encuentra presente el acto administrativo. Se puede inferir que la administración en nuestros días es arte y es ciencia. Arte en su aplicación porque ya existen principios o normas cuya aplicación y utilización requieren. Ciencia en su estudio, porque comprende ya un acervo de conocimientos sistematizados de los cuales se han logrado desprender principios muy confiables. Una definición de la Administración Pública es aquella parte de la ciencia administrativa que concierne al gobierno, fundamentalmente al poder ejecutivo, que se encarga de llevar a cabo las tareas gubernamentales. La Administración Privada concierne a las actividades de los particulares en todos sus órdenes y es, por tanto, también muy amplia, Galván (1962).

Las funciones de la gerencia científica apareció en la primera parte del siglo XX como respuesta a las necesidades surgidas debido a la complejidad alcanzada por las empresas públicas, como las privadas, y al reconocimiento de la posibilidad de introducir un mayor eficiencia en las operaciones. Una de las más conocidas enumeradas de las funciones administrativas es la de Gulick, que difiere un poco de la enumeración de Fayol y que se conoce con el nombre de POSDCORB, que es una palabra formada con las iniciales inglesas de las siguientes actividades: Planificar, Organizar, Obtener personal apropiado, Dirigir, Coordinar, Informar y Presupuestar. Se puede ampliar conceptos en Tratado de Administración General, Galván (1962).

La Administración es una de las actividades humanas más importantes. Desde que los seres humanos comenzaron a formar grupos para cumplir propósitos que no podían alcanzar de manera individual, la administración ha sido esencial para garantizar la coordinación de los esfuerzos individuales. A medida que la sociedad empezó a depender crecientemente del esfuerzo grupal y que muchos grupos organizados tendieron a crecer, la tarea de los administradores se volvió más importante, Koontz y Weihrich, (1998).

El concepto de gerente como aquella persona que trabaja con otras personas y a través de ellas coordina sus actividades laborales para cumplir con las metas de la organización. Su trabajo no es de realizaciones personales, sino ayudar a los demás a hacer su trabajo y conseguir logros. Esto quiere decir que coordinan el trabajo de un departamento o grupo o que supervisan a una sola persona, Robbins y Coulter (2005).

Según Guerrero (1986) en la Teoría de la Administración Pública, considera que con absoluta precisión se puede fijar como momento de nacimiento de la ciencia de la administración una fecha: 1808. Menciona que la Ciencia de la Administración es, en la idea de Bonnin, aquella disciplina que estudia las materias relativas a la administración, y las divide en administración pública y administraciones especiales. Entre otros comentarios importantes se considera que el nacimiento de la ciencia de la administración no ocurre por de la Administración, como la administración misma, son un producto histórico. Dice que la ciencia de la



Finalmente en el capítulo se define la posición epistemológica del investigador, frente al problema que se estudia, como la línea de pensamiento utilizada en todo el proceso de investigación de los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

## 1.2 Antecedentes

En el presente trabajo se parte de los datos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta No.7092 y su reglamento del año 1988, actualmente vigente en el país, así como de la Exposición de Motivos de la Ley No.7092, según el Expediente 8975 de la Asamblea Legislativa del año 1987.

Se consideran también artículos de la Constitución Política de la República de Costa Rica, de 1949, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, del año 1971 y sus reformas. La Ley de Justicia Tributaria del año 1995, con cambios en los regímenes sancionadores que se incorporan a su vez en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios<sup>2</sup>.

---

administración es la ciencia de las relaciones entre la sociedad y los administrados y de los medios de conservación de estas mismas relaciones por la acción de la autoridad pública sobre las personas y las propiedades, todo lo que interesa al orden social. Bonnin concibe, por lo tanto, una disciplina científica caracterizada técnica y práctica al mismo tiempo. Seminario de Gerencia Estratégica Privada y Pública, curso doctoral en la UNED, Gutiérrez(2005)

<sup>2</sup> Se puede ampliar en Capítulo II y III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense, así como en el Análisis de Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, Torrealba (1995)

La Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria del 9 de julio del 2001, en la cual se elimina una serie de regímenes pequeños, que permitieron simplificar en mucho el sistema tributario costarricense y dentro de esto la imposición sobre la renta propiamente dicha.

La Ley de Contingencia Tributaria del 18 de diciembre del 2002, en la que se estableció un Plan de Contingencia Fiscal, con vigencia de doce meses, con el objeto de racionalizar el gasto público y mejorar la eficiencia en la recaudación tributaria del país, así como la generación de nuevos ingresos en el marco de un pacto social, todos estos cambios como avances y profundización que se dieron en el sistema de imposición sobre la renta del país, en los últimos años, para luego llegar a la implementación de un Sistema de Renta Global, que llegó a la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, en el año 2002, aprobada en primer debate en el año 2006, frente a un Recurso ante la Sala Constitucional, con una serie de modificaciones a los planteamientos del proyecto original

3

Como aspecto importante en todas estas reformas tributarias en el país, debe destacarse la Creación de una Comisión en la Asamblea Legislativa para el

---

<sup>3</sup> Expediente número 15516 en la Asamblea Legislativa recoge en parte la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual, 7092, del veintiuno de abril de mil novecientos ochenta y ocho.

Control y Ordenamiento del Gasto Público, la cual emitió un Primer Informe en el año 2002 y un Segundo Informe en el año 2003 <sup>4</sup>.

No solo se puede considerar la información disponible desde el punto de vista de la legislación del impuesto sobre la renta y los cambios que se han dado en la misma, sino que además se debe complementar los datos con información económica, financiera y contable, así como de la normativa contable aprobada por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, denominada las Normas Internacionales de Información Financiera, con la abreviatura NIIFs, las cuales son emitidas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, (CINIIF), organismo independiente a nivel mundial, ubicado en Londres, Inglaterra, que incluye treinta y cinco países y que busca información comparable y transparente para propósitos generales de los diferentes usuarios, siendo anteriormente la base para la obtención de la información contable, las denominadas Normas Internacionales de Contabilidad, con su abreviatura NICs.

Debe señalarse además que antes de esta fecha y desde los inicios de la profesión contable en Costa Rica fueron utilizados los denominados Principios de

---

<sup>4</sup> El Primer Informe analiza cuáles son los principales disparadores del gasto público, los problemas de recaudación y de evasión fiscal del país. El Segundo informe estudia el problema de Regímenes de Pensiones, Convenciones Colectivas, deuda pública, transferencias del presupuesto, uso de recursos del presupuesto nacional, pago de servicios profesionales, cargos al presupuesto, rendición de cuentas y pensiones de privilegio en el país, Asamblea Legislativa (2002).

Contabilidad Generalmente Aceptados,<sup>5</sup> emitidos por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica<sup>6</sup>, los que en su mayoría fueron principios adoptados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Se debe también señalar que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica tomó la decisión de adoptar la NIIF, como la normativa contable requerida para regular el ejercicio de la profesión en Costa Rica, no así la Guía de Principios de Contabilidad, denominados los PGCCA, de aplicación en los Estados Unidos.

---

<sup>5</sup> Antes del año 1900 existía el servicio de contable en los albores del siglo XV y XVI. En Venecia en 1581 se reconoció por primera vez la ocupación de un especialista de llevar registros de contabilidad, organizarse el primer colegio de contadores. El directorio de la ciudad de Edimburgo, por primera vez en las Islas Británicas en 1773 lista siete personas como contadores al servicio del público. Luego en el siglo XIX menos de cincuenta contadores públicos estaban registrados en los directorios de todas las grandes ciudades de Inglaterra y Escocia. Cuando el capital británico llegó a los Estados Unidos de América a fines del siglo XIX, los siguieron los contadores públicos y la profesión en ese país se inició con una influencia decisiva inglesa y escocesa.

En los años 1900 había en los Estados Unidos de América 243 individuos que habían adquirido el derecho de llamarse contadores públicos, de acuerdo con las leyes estatales de ese entonces. En 1939 la Bolsa de Valores de Nueva York participó con un comité del Instituto Americano de Contadores Públicos para sentar los conocimientos de los principios de contabilidad generalmente aceptados, sus resultados se expusieron en un folleto titulado *Audits of Corporate Accounts* en 1943, *Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1971..* En 1952 ya existían 45000 contadores públicos en los Estados Unidos de América, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (1969).

El Colegio de Contadores Públicos en Costa Rica inició en el año 1947 y con Ley 1038 se establece la Regulación de la Profesión de Contador Público y Creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados comprenden el conjunto de reglas que permiten la sumariazación de la actividad en los negocios en la forma familiar, para la preparación de estados financieros, Tellez, (1979).

<sup>6</sup> El Colegio de Contadores Públicos adoptaba los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Se utilizaban también para algunos estudios especiales referencias de la PCGA, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos, emitidos por el AICPA, American Institute of Certified Public Accountants, (Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados) sobre todo en el caso que algunas empresas lo requieran, situación que todavía se presenta en algunos de los casos, cuando las mismas se encuentran en la Bolsa de Valores.

Aparte de lo anterior recientemente se anunciaron cambios en las NIIF, con las USGAAP, como un proceso de estudio y homologación con las NIIF, a efecto de realizar cambios en la presentación de los Estados Financieros <sup>7</sup> y que busca una mayor globalización y estandarización de la normativa contable, en el mundo entero.

Se estudia en forma específica las Normas Internacionales de Información Financiera, <sup>8</sup> adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, <sup>9</sup> así como las Normas Internacionales de Información Financiera armonizadas por la Dirección General de Tributación, <sup>10</sup> además, de los Pronunciamientos Tributarios relacionados y que tiene una serie de cambios, según se detallará más adelante.

---

<sup>7</sup> Financiero No. 720 del mes de junio 2009, con el artículo Normas Contables del futuro, por el Despacho Lara & Duarte, donde explica la nueva presentación de los Estados Financieros, separando: El negocio o la actividad de la entidad, el financiamiento, los impuestos y el patrimonio, considerando la homologación con las USGAAP, como las Normas Contables utilizadas en los Estados Unidos.

<sup>8</sup> Corresponden a un conjunto único de normas contables mundiales de elevada calidad, que lleven a requerir información comparable y transparente en los estados financieros elaborados para propósitos generales, Instituto Mexicano de Contadores Públicos,(2003).

<sup>9</sup> El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica en el año 1996 aprobó proyecto de investigación contable para desarrollar los principios de contabilidad aplicables a Costa Rica, aprobado por Junta Directiva en agosto de 1996.

En el año 1999 el Colegio de Contadores Públicos hizo una primera adopción parcial de las Normas Internacionales de Contabilidad, la NICs y luego en noviembre 2005 adoptó en forma total las Normas Internacionales de Información Financiera, denominadas las NIIFs, así como sus respectivas interpretaciones, como principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

<sup>10</sup> En diciembre 2001 la Dirección General de Tributación establece criterios interpretativos respecto al efecto en el impuesto sobre las utilidades, en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, como aplicación por primera vez en el país, según pronunciamiento 52-01, del seis de diciembre del dos mil uno.

## 1.3 Planteamiento del Problema

### 1.3.1 Planteamiento del Problema Principal

Considerando el gran interés y necesidad que existe en el país de relacionar y comprender cada vez más la legislación del Impuesto Sobre la Renta costarricense y las disposiciones tributarias, especialmente en lo que respecta a los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, así como su relación de estos Elementos con las Normas Internacionales de Información Financiera, vigente en el país, para la medición y cuantificación de la obligación tributaria, de una manera razonable<sup>11</sup>, equitativa<sup>12</sup> y objetiva, es en gran parte lo que

---

<sup>11</sup> Información que no es exacta, por ser de tipo contable, preparada con criterio técnicos, pero que si puede ser aceptada en el sentido práctico, para los diferentes usuarios, Tellez,(1979).

<sup>12</sup>La equidad como principio de imposición, representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones. La equidad se confunde con la idea de justicia. La equidad se convierte en equivalente de la razonabilidad, puesto que todo tributo irrazonable es injusto y va de acuerdo con las leyes. Considera Villegas (2005) que la equidad es garantía de la constitución que opera en beneficio del contribuyente, podría ser invocada por él si se ve sometido a una contribución cuya falta de razonabilidad y equilibrio la transforma en una exacción iritantemente injusta.

Según Torrealba(2009) desarrolla ampliamente el tema de la equidad tributaria y justicia tributaria, quedándose al final con el concepto de justicia tributaria, donde incorpora tres conceptos fundamentales que son: a. Cada cual debe contribuir según su capacidad económica total, b.Cada cual debe contribuir según los beneficios divisibles e indivisibles que obtiene de los bienes y servicios prestados por el ente público, c. Cada cual debe contribuir según lo que extrae de la economía y no según lo que aporta a la economía. También incluye el conceptos de equidad horizontal, en el sentido que la renta debe gravarse en una sola base impositiva y equidad vertical como la tarifa media que va subiendo y que se aplican a la base imponible del contribuyente y que puede ser mayor, en cada uno de los tramos, a que se aplica la tarifa.

Menciona, Torrealba (2009) en estos conceptos que cada vez existe una tendencia a que esta progresividad sea moderada, para no incentivar las estrategias de elusión y no crear desincentivos a la generación de renta, en el país.

justifica y motiva el planteamiento del problema principal de la presente investigación.

Los Elementos Cuantitativos del Impuestos Sobre la Renta que se estudian, incluyen el tema de la base imponible del impuesto, los ingresos, los gastos, la tarifa y la cuota, cada uno de los elementos analizados dentro de la estructura total de este tipo de impuestos, siendo el elemento cuantitativo de la base imponible el que engloba los elementos de ingreso, el de gastos y el de la base imponible, propiamente dicha, como un elemento fundamental en especial cuando se estudia en el país un cambio en el sistema de impuestos, ya que se puede hacer el análisis correspondiente de si la base imponible es amplia o reducida, si es una base óptima en el país, si es equitativa, si la base es integral, global o cedular, en fin todo dependiendo de la situación y enfoque que se esté estudiando en ese momento.

La tarifa marginal, como otro elemento cuantitativo es muy importante también, no solo por su aplicación e impacto en los tratos del ingreso neto de un contribuyente, sino por las repercusiones que las misma puede llegar a tener para la recaudación tributaria del Estado, considerando en forma especial su elasticidad en la recaudación y su progresividad en la construcción de las tarifas.

Como último elemento cuantitativo, se llega a determinar la obligación tributaria del contribuyente, donde todavía podrán existir reducciones o créditos al pago por parte del sujeto pasivo, utilizando disposiciones tributarias que facultan dicha cuantificación.

Debe comprenderse que en el estudio de los elementos cuantitativo, estos tienen un mayor alcance dentro de la estructuración del impuesto sobre la renta de un país, dándose mayor preponderancia en la presente investigación al análisis de los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual, por ser la legislación vigente en el país y luego haciéndose contrastes con el proyecto de Renta Global, por ser una situación todavía incierta que se encuentra archivada en la Asamblea Legislativa, lo que a su vez se tiene mucho interés en el medio costarricense.

De acuerdo a este enfoque el investigador hace un gran esfuerzo para mantener una visión global de ambos sistemas en el análisis, considerando la perspectiva del sistema actual del impuesto sobre la renta y la perspectiva del proyecto de Renta Global, haciendo un abordaje al final con una síntesis de ambos sistemas y una cuantificación del impacto económico que se tendría en el país, en términos de la recaudación de realizarse un cambio de un sistema al otro.

Con este proceder paso a paso y con una relación significativa de varios elementos legales, económicos, financieros, administrativos y contables, que



debe utilizar el contribuyente, hasta determinar la obligación tributaria del impuesto sobre la renta, es por lo que en la presente investigación se define el problema principal planteado, como:

**¿CUÁL ES LA RELACION ENTRE LOS ELEMENTOS  
CUANTITATIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
COSTARRICENSE?**

El administrador, el gerente, el empresario, el consultor de una entidad, así como la persona física que tenga que pagar impuestos sobre la renta <sup>13</sup> al Estado costarricense, siempre tendrá que tener muy claro cuál es la relación entre los Elementos Cuantitativos, ya que, esto podría sumar o restar a su gestión final o en su pago de impuestos, en condición de contribuyente, salvo que se trate de entidades sociales que más bien sean financiadas por estos, de acuerdo a leyes especiales en el país.

---

<sup>13</sup> Se puede introducir la clasificación de los dos grandes bloques de impuestos que trata la Ley 7092, como lo señala Torrealba(2009) en su libro la Imposición Sobre la Renta Costarricense, estudiados estos grandes bloques, en la presente investigación, desde el punto de vista de los Elementos Cuantitativos y que son: Un impuesto general sobre la renta, llamado Impuesto sobre las utilidades, que se aplica a todas las personas físicas como a las persona jurídicas, en virtud de sus actividades lucrativas u onerosas y un grupo de impuestos específicos de retención sobre salarios, los intereses, los dividendos, las remesas al exterior a favor de individuos o personas jurídicas no residentes.

Investigar sobre este tipo de relación de los Elementos Cuantitativos es muy retador considerando no solo lo que se establece en la ley si no en la realidad práctica, dado que no se conoce con claridad en su mayoría de los casos, los alcances de los mismos y sus interrelaciones, primero desde el punto de vista legal y luego desde el punto de vista de la normativa financiera internacional, para comprender finalmente un poco más su relación verdadera utilizando el binomio indisoluble de lo estipulado en la ley del impuesto sobre la renta y lo definido desde el punto de vista financiero y contable.

Se debe recordar que el análisis de los Elementos Cuantitativos en la presente investigación a pesar que se enmarca principalmente bajos los conceptos tributarios, contables y financieros, también el investigador hace un esfuerzo en el estudio que realiza al visualizar el trabajo desde la perspectiva de las ciencias de la administración y la economía, como bien se amplía en el marco conceptual de la presente investigación, donde se busca conocer su impacto que estos elementos sensibles tienen en la toma de decisiones empresariales, la economía del país y en los ciudadanos en general, buscando una visión más integral en la presente investigación.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el tema de los impuestos y en general el análisis del sistema tributario focaliza al investigador dentro de un método cuantitativo, dado que es lo que se espera en una investigación de este tipo, sin embargo el esfuerzo por lograr expresar el tema desde una perspectiva cualitativa

entrelazando aspectos de tipo legal con las Normas Internacionales de Información Financiera, principalmente, es parte de lo novedoso de la presente tesis

Como ya se mencionó se estudian los contrastes de los Elementos Cuantitativos del Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se presentó en su oportunidad en la Asamblea Legislativa,<sup>14</sup> interesados más para estos efectos, desde una perspectiva de análisis entre el sistema cedular y el sistema global y no tanto si el Gobierno lo va presentar de nuevo a la agenda Legislativa, para su posible aprobación o si ahora conviene o no que se apruebe, por una coyuntura económica-política<sup>15</sup>.

Se hace un análisis también desde la perspectiva de las Normas Internacionales de Información Financiera, denominadas las NIIFs, considerando primero las NIIFs adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, como entidad oficial en el país y luego la armonización realizada de esta normativa, por

---

<sup>14</sup> Según Expediente No. 15516, Informe Sobre la Redacción Final del Texto Aprobado en Primer Debate, 20 de febrero del 2006.

<sup>15</sup> En el Financiero 719 del 25 de mayo del 2005 los aspirantes del Partido Acción Ciudadana, PAG, se inclinan por el cambio profundo en la estructura tributaria del país, por lo que señalan que desempolvarán la reforma fiscal. En Financiero No. 720 del 17 de junio del 2009, se informa que los aspirantes a la presidencia del PLN del 2010 apuestan por mejor recaudación de impuestos, calidad del gasto y reformas puntuales,

En la república del día 15 de junio del 2009 El Ministro Zúñiga de Hacienda considera que el país debe elevar los tributos o carga tributaria de un 13,5 % a un 18 %.

la Dirección General Tributación, conociendo las desviaciones e inconformidades de las mismas.

Como lo señala Martínez (1995) existe una correlación entre la doctrina contable y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que aunque sean de naturaleza diferente y persigan fines distintos, las disciplinas confluyen en un punto en común, él lo menciona para la relación con los activos fijos, como tema que investigara El Tratamiento del Activo Fijo en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, pero aquí esta relación es muy bien aplicada a los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, como el Ingreso, los Costos y Gastos, la Base Imponible, la Tarifa y la Cuota Final <sup>16</sup> y a la normativa que se debe aplicar, considerando la normativa contable internacional que ha sido adoptada por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y homologada por la Administración Tributaria, buscando siempre la simbiosis entre ambos bloques de información, lo tributario y lo contable, para un resultado y fin común, del contribuyente y del Estado costarricense, de manera que ha de existir una correlación indiscutida entre aquel hecho jurídico y su magnitud de medida <sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Señala Martínez (1995) que es necesario la mayor unidad posible de criterios en los campos señalados por él, como principios de contabilidad, doctrina contable y las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta costarricense.

<sup>17</sup> Ha de existir una correlación indiscutida entre aquel hecho jurídico y su magnitud de medida, Torrealba (2008).

Finalmente, para contar en la presente investigación con un contenido más práctico, además de su análisis teórico, se hacen diez ejercicios prácticos en el capítulo seis, cuatro de ellos para personas jurídicas y seis para personas físicas, los cuales se incluyen en un capítulo aparte, para un mejor hilo conductor de los mismos, facilitando así su comprensión de todo el ciclo del manejo de todos los elementos cuantitativos, desde que se produce un hecho generador, su ingreso gravable y no gravable, deducibilidad y no deducibilidad, su tarifa marginal, hasta llegar a la determinación de la obligación tributaria, considerando dos escenarios, uno para el sistema de renta actual y otro para el sistema de Renta Global.

### **1.3.2 Sub-Problemas**

**¿Cómo están estructuradas las bases imponibles del impuesto sobre la renta costarricense?**

Considerar los ingresos gravables y no gravables, los gastos deducibles y no deducibles, hasta llegar a determinar la base impositiva de un contribuyente, esto implica analizar una serie de elementos estipulados en la legislación tributaria, desde el punto de vista de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta.

**¿Cuál es la normativa contable aprobada en el país para determinar los Elementos Cuantitativos?**

Como se ha señalado los Elementos Cuantitativos que se establecen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, especialmente en lo que corresponde a la Unidad de estudio Utilidades, como lo son los Ingresos, Gastos, Base Imponible, Tarifa y la Cuota, los mismos por su propia naturaleza, para su manejo y determinación de un resultado final, requieren hacer uso de la teoría contable y en este caso de las Normas Internacionales de Información Financiera.

### **¿Cuáles son los contrastes entre los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual y el Proyecto de Renta?**

Como parte del contexto de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, se analizan los contrastes de los Elementos de la Ley actual y del Proyecto de Renta, con el interés de estudiar sus diferencias y similitudes, entre un sistema impositivo y otro

#### **1.4 Justificación e Importancia del Problema**

El tema se desarrolla dentro del campo de las Ciencias de la Administración, por ser un tema del interés del Estado Costarricense y del Empresario, del Gerente y la persona física, con obligaciones tributarias, considerando cuánto debe pagar de impuestos, cuáles son los ingresos gravable, los gastos deducibles y los no deducibles, cuándo debe pagar los impuestos, cómo me afecta esta ley a la

empresa o la institución que representó en términos de rentabilidad y flujos de caja.

Existe mucho interés en los ciudadanos, empresarios políticos, empleados, profesionales, estudiantes, expertos en el campo y todas aquellas personas relacionadas con la materia del impuesto sobre la renta, para llegar a conocer los procedimientos de cálculo de los Elementos Cuantitativos

18

Como una de las categorías de análisis de la presente investigación se analizan los contrastes que existen entre la Ley actual y el proyecto de Renta Global, sin que esto sea el fondo de esta investigación, siendo en el caso que nos ocupa un estudio más integral de todos los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, como se explica más adelante.

La estructuración óptima de las bases imponibles y las tarifas del impuesto sobre la renta, para las personas físicas y jurídicas en el país, se deben conocer cada vez con más a profundidad sobre el Sistema de Renta cedular actual basado en el concepto de renta- producto, en el cual solo se considera la renta como el flujo de riqueza o más bien un Sistema de Impuesto sobre la Renta Global,

---

<sup>18</sup> El artículo 18 de la Constitución Política de Costa Rica señala que los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria defenderla y contribuir con los gastos públicos.

El artículo 19 de la Constitución Política de Costa Rica señala también que los Extranjeros tienen los mismos deberes y derechos individuales y sociales que los costarricenses, con las excepciones y limitaciones que esta Constitución y las leyes establecen. De aquí se deduce que tienen la obligación en igual forma de contribuir con los gastos públicos del país.

basado en la teoría patrimonial, en el cual se mide el incremento experimentado en el patrimonio, durante el período <sup>19</sup>, situación que se analizará desde la perspectiva del análisis de cada uno de elemento cuantitativo, como los contrastes entre la ley actual y el proyecto.

El estudio de la presente investigación se lleva a cabo en este ir y devenir de conceptos legales, contables, financieros, económicos y administrativos, considerando además, las Normas Internacionales de Información Financiera, los Pronunciamientos Tributarios, la Ley del Impuesto Sobre la Renta Actual, así como el Proyecto de Renta Global, desde el punto de vista de contrastes, para determinar la relación existente entre los elementos cuantitativos de la ley del impuesto sobre la renta, conocer sus desviaciones e inconformidades, para llegar a saber el impacto económico que todo esto tenga, así como poder medir en todo lo posible lo equitativo y razonable del cálculo de la obligación tributaria actual.

### **1.5 Alcances y Limitaciones**

El presente estudio se establece dentro del campo tributario costarricense, más en concreto lo que corresponde al Impuesto Sobre la Renta, Ley número 7092, del año 1988 y dentro de esto se estudian Los Elementos Cuantitativos que

---

<sup>19</sup> Sobre este tema de sistemas tributarios se pueden ampliar conceptos sobre renta producto y renta global en La Imposición Sobre la Renta en Costa Rica, Torrealba (2009).



convergen, para la determinación del pago del impuesto sobre la renta, de las personas físicas y las personas jurídicas en Costa Rica.

El Impuesto Sobre la Renta se define bajo el principio de territorialidad, según el artículo número dos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Costarricense. Es un impuesto directo que recae sobre las personas físicas y jurídicas, bajo el concepto de Renta Producto y de Renta Ingreso.

Estos corresponden, desde el punto de vista de los Elementos Cuantitativos, a los Ingresos, Costos y Gastos, Base neta o base imponible, la tarifa y la cuota final, que debe pagar el contribuyente.

Se estudiaron los Elementos Cuantitativos de la Ley actual y del Proyecto de Renta, considerando lo establecido en la Ley actual número siete mil noventa y dos, el Proyecto Renta número quince mil quinientos dieciséis y la normativa contable vigente en el país, a partir del año dos mil seis, así como las disposiciones de la Administración Tributaria, en materia de la normativa contable aplicable en el país.

Dentro de las limitaciones de mayor impacto que mantiene este estudio va ser la concatenación de Los Elementos Cuantitativos, desde la perspectiva de la legislación del impuesto sobre la renta, con los Elementos Cuantitativos desde la perspectiva de la normativa financiera contable, debido que su mayor acercamiento y complementación, siempre lo segundo va estar subordinado a lo

primero, por el principio de legalidad de la ley <sup>20</sup>. El impuesto sobre la renta desde la perspectiva legal se confluyen con el impuesto sobre la renta desde la perspectiva financiera-contable, para lograr al final la valoración de la conceptualización y tener una medición final de la obligación tributaria del contribuyente.

También, en lo que respecta al proyecto del impuesto sobre la Renta del país, el mismo se encuentra en estudio desde el año dos mil uno, aprobado en primer debate en la Asamblea Legislativa en el año 2006, y con un Recurso de Amparo, sin ser en este caso de interés su aprobación o no, más bien su ejercicio entre un sistema de carácter cédular y un sistema de renta global.

El Gobierno de turno hace algún tiempo decidió sacarlo de la agenda del Ejecutivo, hasta nuevo aviso, especialmente por el superávit que mantenía en su oportunidad en las Finanzas Públicas del país, situación que deberá llegar asumir el nuevo gobierno y que a muchos especialistas les preocupa desde el punto de vista de la capacidad contributiva y distributiva de la riqueza del país <sup>21</sup>. Hoy las

---

<sup>20</sup> Punto 5 de los considerandos de la Administración Tributaria en Resolución 52-01 indica que constituyen desarrollos e interpretaciones de las normas legales y reglamentarias, que en modo alguno las sustituyen o modifican, pretendiéndose únicamente la armonización de estas disposiciones y hasta donde ellas lo permitan, con las Normas Internacionales de Contabilidad.

<sup>21</sup> El Principio de Capacidad Económica, Torrealba, (2006) el cual se señala de la siguiente forma: Asimismo, por una parte, se reconoce que dicho parámetro limita las decisiones legislativas acerca de los motivos del trato igual o desigual; por otra, se entiende que la capacidad contributiva es el parámetro exclusivo en materia de igualdad. Continúa Torrealba indicado que en el años 1985 exponía G. Marongiu, que un alto tribunal había sido firme al enseñar que el principio de capacidad contributiva debe ser interpretado también como especificación del general principio de igualdad.

cosas han cambiado y tal como se indicó por el momento político que se vive y la reducción de los ingresos en las finanzas públicas, desde hace un año, existe bastante interés en revivir al proyecto.

Finalmente un aspecto a considerar dentro de las limitaciones es que es un tema muy político y de las finanzas públicas del país, en el tanto los grupos de interés y de presión participan muy activamente cuando se realizan cambios a sus elementos sensibles, razón por la cual se debe mantener mucha información a mano, para este tipo de investigaciones de manera que se pueda mantener la vigencia de los datos estudiados.

## **1.6 Propósito General y Propósitos Específicos**

### **Propósito General**

Comprender la relación existente entre los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Costarricense y del Proyecto de Renta Global, analizando la normativa contable vigente en el país.

---

El Principio de Capacidad Económica o contributiva, Fajardo, (2005) describe que lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica. (sentencia No. 5749-93) Se puede también revisar los artículos 18, 19 y 33 de la Constitución Política de la República de Costa Rica.

### **Propósitos Específicos**

- Proponer mejoras en los esquemas tributarios, contables, financieros y administrativos, para el cálculo del impuesto sobre la renta costarricense.
- Mostrar escenarios tendientes a determinar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, considerando la ley actual y el Proyecto de Renta Global.

### **1.7 Posición Epistemológica del Investigador**

En la presente investigación es muy importante dejar claro la posición que mantiene el investigador por cuanto viene a ser el enfoque o método que utiliza personalmente en todo el proceso del estudio, para poder esgrimir en forma detallada todos los datos necesarios que lo llevaron al logro de los objetivos y planteamientos previamente establecidos.

Se va hacer referencia algunos autores sobre este concepto de epistemología, se mencionando lo que señala Sierra (1996), en el que nos explica por posición epistemológica como el conocimiento metódico, de una realidad observable la cual es llevada a cabo por el investigador, cuando realiza un estudio. Por otra parte sobre el mismo concepto menciona Del Rincón, Armal, Latorre y Sans (1995) que el investigado y lo investigado se inter fusionan como si fuesen una

única entidad inseparable, dentro de todo el proceso que lleve a cabo, para el análisis de los datos.

Comprendiendo en todo este quehacer de la investigación que se trata siempre de interpretaciones de datos por parte del investigador y no como algo definitivo en la investigación, donde ya no se puede avanzar más, situación que en la realidad no existe. Precisamente Platón nos hace un planteamiento epistemológico que afirma que los fenómenos son sólo casos imperfectos, de formas definidas, por lo que el hombre sólo puede conocer dichas formas o ideales, que son atemporales.

En este caso la investigación se lleva a cabo el trabajo a base de preguntas y respuestas, con una visión constructivista de la realidad estudiada, para lo cual establece herramientas e instrumentos que garantizan el trabajo efectuado.

La posición como Administrador de empresas y como Contador Público Autorizado, con algunas experiencias en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin ser Abogado, ni Economista, me da algunas ventajas por el conocimiento en los datos estudiados, pero a la vez limitaciones, para el análisis y conclusiones de los mismos, cuando hay que abordar campos que no son de la especialidad. Lo anterior me lleva a buscar en el presente trabajo una visión más global y gerencial del conocimiento sobre la relación que existe entre los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta Costarricense, sin perder en ningún

momento de vista el gran interés y su importancia de los detalles propios del tema, para aumentar el conocimiento en este campo.

Frente a esta realidad el investigador lleva a cabo una hermenéutica-dialéctica<sup>22</sup>, buscando cómo concebir y diseñar, para el descubrimiento, comprensión y explicación de las estructuras que lo lleven al análisis claro y profundo de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta Costarricense, sobre todo buscando respuesta a las preguntas y problemas planteados, así como haciendo descripciones, comparaciones y relaciones de situaciones legales con situaciones financieras dentro del mismo contexto del impuesto sobre la renta.

De manera concreta por posición epistemológica del investigador se definió como aquel proceso que lleva a cabo estudiando, revisando, preguntando y analizando, con profundidad, todos aquellos datos relacionados con los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta Costarricense, que lo llevan a uno a lograr el conocimiento profundo de la relación entre los mismos y se puedan tener conclusiones al respecto.

---

<sup>22</sup> El Método Hermenéutico-Dialéctico se basa en la observación de los datos o hechos y la interpretación de su significado. La observación y la interpretación son inseparables. Dilthey define la hermenéutica como el proceso por medio del cual conocemos la vida psíquica, con la ayuda de signos sensibles que son su manifestación. Es decir que la hermenéutica tendría como misión descubrir los significados de las cosas, interpretar lo mejor posible las palabras, los escritos, los textos y los gestos, así como cualquier acto u obra, pero conservando su singularidad en el contexto de que forma parte, Martínez,(1997).

La investigación se planteó con diseños que funcionen y documenten, la obtención de datos y poder esgrimir de los textos lo mejor de las ideas, así como de los cuadros que se construyan para el análisis, en busca de la obtención de otras ideas, que ayuden al desarrollo de un mejor conocimiento en este campo.

También, para no quedar solo con el análisis de información teórica, se desarrollaron ejercicios prácticos, haciendo escenarios de situaciones actuales en el caso de contribuyentes y situaciones futuras, con pequeños casos simulados de la Ley actual y del Proyecto de Renta, donde se conoce el impacto que tienen los diferentes Elementos Cuantitativos, en cada una de las situación planteadas, así como la perspectiva de los datos proyectados.

En el transcurso del trabajo ocurren cambios en la forma en que el objeto de estudio se configura, por la naturaleza del tema, para lo cual el investigador hace un esfuerzo adicional y permanente en disponer de las últimas modificaciones, noticias, lecturas técnicas, como en el caso del análisis de contrastes del proyecto de Renta Global e información de los diferentes medios de comunicación, así como de la literatura más reciente sobre la materia.

Adicionalmente se define una estrategia para obtener información complementaria y poder contar con más criterios técnicos de un grupo de expertos del país, en el campo tributario, contable, financiero y económico, considerando profesionales especializados, lo que refuerza los criterios y

aumenta la fiabilidad de los datos, para un mejor abordaje en el presente trabajo.



## CAPÍTULO 2

### LA CONSTRUCCION TEORICA DEL OBJETO DE ESTUDIO

#### 2.1 Introducción

Se analizó en el presente capítulo la construcción teórica del objeto de estudio relacionado con los Elementos Cuantitativos: Ingresos, Gastos, Base Imponible, Tarifas, Cuota y pago de la obligación tributaria.

Se buscó antes de entrar al estudio de los Elementos Cuantitativos, definir el contexto de los temas en que se ubicó la investigación, para comprender de una mejor forma los alcances y limitaciones, para llevar a cabo este trabajo y construir así los supuestos teóricos del mismo.

En la presente investigación se pretendió trabajar con un enfoque amplio, analizando elementos, además de los legales, administrativos, macroeconómicos<sup>23</sup> y financieros-contables, para tener una mejor visión de lo que se investiga.

---

<sup>23</sup> Comprendiendo aquí que como lo indica Capra (1982) la economía se caracteriza por el enfoque fragmentario y reduccionista, típico de la mayoría de las ciencias sociales, al no estar integrado con otras estructuras ecológicas y sociales. Esto se señala como un aspecto de la economía que comenta Capra, en el Punto Crucial, sin embargo se indica en la presente investigación para reforzar en parte la estructuración de la misma, que busca una integración de varias materias para intentar resolver en parte o al menos dejar planteado algunos principios que ayuden al análisis integral de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta Costarricense, con la perspectiva del contribuyente, que representa la Administración Privadas y de la Administración Tributaria, que representa la Administración Pública.

En un contexto financiero-contable por otro lado se analiza en este marco referencial dado la estrecha relación que tienen los Elementos Cuantitativos, del Impuesto Sobre la Renta con las cuentas y los estados financieros de una entidad, reportes especiales y su normativa contable, que regula la determinación y registro de toda esta información, para la determinación de la obligación tributaria <sup>24</sup>, de un sujeto pasivo.

Los principales cambios de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta costarricense, así como la base de estudio para esta investigación, que en forma concreta corresponde a la Unidad de estudio del Impuesto sobre la Renta de Utilidades y a la Unidad de estudio de Impuesto sobre la Renta con retención, utilizando para ello la clasificación que muestra Torrealba (2009) <sup>25</sup>.

## **2.2 Visión Administrativa, Gerencial y Macroeconómica**

En este aparte se plantean los Elementos Cuantitativos desde una perspectiva de la Administración y la Gerencia, considerando la importancia y relaciones con las Ciencias de la Administración y la Gerencia de un país.

---

<sup>24</sup> Como puede verse, existe una relación total entre la contabilidad y el llamado método de base cierta o estimación directa, pues éste utiliza la contabilidad como instrumento de medición o determinación. Y como la contabilidad es una técnica sujeta a reglas propias, entonces estas reglas tienen relevancia jurídica en el proceso de determinación de la base imponible. Torrealba (2009).

<sup>25</sup> Se puede ampliar en Imposición Sobre la Renta en Costa Rica, Torrealba, (2009), haciendo una división que simplifica en entendimiento del Impuesto Sobre la Renta en Costa Rica, el impuesto sobre la renta que corresponde a utilidades y el impuesto sobre la renta del resto de bases imponibles que corresponde al impuesto con retención.

En igual forma se plantea la relación que mantienen los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta con los aspectos de la economía del país en el tanto los impuestos son parte de los instrumentos de política pública, para la recaudación y distribución de los recursos de un país entre los diferentes sectores y ciudadanos.

## **2.2.1 Visión Administrativa y Gerencial**

### **2.2.1.1 La importancia de la Administración**

Señala Galván (1962) que aunque los fenómenos administrativos no son tan viejos como la humanidad misma, su estudio y análisis sistemático son de tendencia relativamente reciente. Arranca del resurgimiento de los grandes organismos tanto públicos como privados a que dio origen el tremendo desarrollo económico motivado por los avances tecnológicos alcanzados en el campo industrial y de comunicaciones, de la expansión de los mercados y el florecimiento de sistema competitivo en el ámbito de las relaciones económicas.

La administración es el proceso de diseñar y mantener un entorno en el que, trabajando en grupos, los individuos cumplan eficientemente objetivos específicos, indican Koontz y Wehrich (1998), consideran que la definición básica debe ampliarse:

1. Cuando se desempeñan como administradores, los individuos deben ejercer las funciones administrativas de planeación, organización, integración de personal, dirección y control.
2. La administración se aplica a todo tipo de organizaciones
3. Se aplica a administradores de todos los niveles de la organización
4. La intención de todos los administradores es la misma, generar un superávit
5. La administración persigue la productividad, lo que implica eficacia y eficiencia

Señala Drucker (1979) que la primera función es la realización económica. En cada decisión y en cada acto, la gerencia debe dar el primer lugar a la realización económica. Sólo puede justificar su existencia y su autoridad mediante los resultados económicos que produce. Puede haber grandes resultados no económicos como la felicidad de los integrantes de la empresa, la contribución al bienestar y a la cultura de la comunidad, pero si deja de producir resultados económicos, la gerencia fracasa. Fracasa si no proporciona los bienes y los servicios que desea el consumidor a los precios que el mismo está dispuesto a pagar. Fracasa si no mejora o por lo menos mantiene la capacidad de producir riquezas de los recursos económicos que se le han confiado.

Indican Koontz y Weihrich (1998) que en la práctica la administración es un arte, sin embargo los conocimientos organizados en que se basa la práctica es una ciencia, así el contexto de ciencia y arte no son excluyentes, son complementarios.

El profesor Fritz Morstein Marx, en su libro *Elements of Public Administration* define la administración como toda acción encaminada a convertir un propósito en realidad positiva, y añade: es el ordenamiento sistemático de hechos y el uso calculado de recursos aplicados a la realización de un propósito, previendo los obstáculos que pueden surgir en el logro del mismo, Galván(1962)

La administración pública es la rama de las ciencias de la administración que le corresponde al gobierno, como ejecutivo, pero también a los poderes legislativo y judicial, mientras que la administración privada corresponde a las actividades de los particulares, considerando todo tipo de actividad que no esté regulado por la administración pública.

En general se dice que la administración pública se encarga de todos aquellos actos que están regulados por la ley, que por otro lado la administración privada se encarga de todo lo que no está regulado. También la administración privada está en la búsqueda de los resultados permanentemente y se puede decir del estado de resultado, la administración pública va en la línea de suministrar un servicio al ciudadano en general

### **2.2.1.2 Las Ciencias de la Administración y Los Elementos Cuantitativos**

Señala Koontz y Wehrich (1998) que un insumo importante para las empresas es la naturaleza de las políticas fiscales y tributarias del gobierno. Aunque en estricto sentido se trata de aspectos de las condiciones políticas, su impacto

económico en todas las empresas es tremendo. El control gubernamental de la disponibilidad de crédito por medio de la política fiscal ejerce un considerable impacto no sólo en las empresas, sino también en la mayoría de las operaciones no empresariales. De igual manera, la política tributaria del gobierno afecta a todos los segmentos de la sociedad. También el procedimiento seguido para la recaudación de impuestos es importante, no sólo para las empresas, sino también para la población en general. Por ejemplo, si los impuestos sobre las utilidades de las compañías son muy elevados, el incentivo para la creación o permanencia de empresas tiende a disminuir y los inversionistas buscarán otra parte donde invertir su capital. Si se fijan impuestos a las ventas, los precios aumentarán y la gente tenderá a comprar menos. Si se cobran altos impuestos a los bienes raíces, es probable que a la gente le resulte muy costoso poseer una casa y busque viviendas más baratas y menos cómodas.

Los Elementos Cuantitativos del impuesto sobre la renta sin duda que están muy relacionados con la planeación, dirección, control y recaudación de los impuestos del un país, por un lado desde el punto de vista de la función pública, llámese en este caso de Costa Rica, la Administración Tributaria, el Ministerio de Hacienda, la Tesorería Nacional y otras entidades relacionadas en el campo de los impuestos de un país, no solo para saber de antemano cuál va ser la recaudación de ingresos tributarios, sino para el control y recaudación de los mismos.

Desde el punto de vista de la administración privada el contribuyente, bien sea una persona física o jurídica en forma especial del impuesto sobre la renta de las utilidades va llevar a cabo lo que se llama el planeamiento fiscal de una entidad, administración y control de los impuestos, pagos de los tributos con cronogramas precisos, para retenciones, cobros a clientes, adelantos, liquidaciones, declaraciones y muchas otras actividades muy propias en una empresa, que implica toda una especialidad, sobre todo cuando las entidades son muy grandes y complejas.

Se puede decir que los impuestos forman una función muy importante dentro de la administración pública y dentro de la administración privada, más en detalle considerando los elementos cuantitativos en el caso del impuesto sobre la renta, hasta llegar al cálculo y pago de la obligación tributaria de un contribuyente.

En la presente investigación no solo el análisis crítico de la valoración de los elementos cuantitativos, con herramientas y normas financieras y contables, sino su comprensión de cómo es la relación existente de los mismo, hasta su impacto en un país, por el cambio de un sistema de bases cedulares, basado en el ingreso, como el actual, en comparación con otro tipo de sistema de renta, como es el que se ha estado estudiando en la Asamblea Legislativa, basado en la riqueza total, con una base global.

Comprender de esta manera las ciencias de la administración en el campo de los impuestos es fundamental, como una función que se desempeña tanto en la empresa pública, como en la empresa privada, que no solo es algo necesario que se debe desarrollar, sino que corresponde al manejo de recursos financieros, que por un lado se producen y se pagan y por otro lado se recaudan y se utilizan en los servicios del ciudadano.

### **2.2.1.3 La Alta Gerencia y la Toma de Decisiones**

Los artículos 18 y 19 de la Constitución Política de Costa Rica establecen que tanto los costarricenses, como los extranjeros, tienen el deber de contribuir con los gastos públicos del país. No existe otra manera de contribuir con los gastos públicos de un país, que es pagando los impuestos adecuadamente, como ciudadanos, para lo cual el Estado pueda desempeñar sus funciones básicas.

Las funciones del sector público que señala Richard A. Musgrave, según Lewis(1989), de asignar recursos para lograr sus objetivos, distribuir los ingresos y mantener la estabilidad de la economía, son sin duda los roles principales de la Alta Gerencia Pública de un país.



Desde la planeación y la estrategia <sup>26</sup> que puede utilizar el Ministro de Hacienda del país, el Vice-Ministro de Ingresos, el Director de Tributación Directa, los Gerentes de Grandes Contribuyentes y muchos más funcionarios en toda esta estructura organizacional, están día a día tomando decisiones en materia de impuestos para cumplir con los objetivos y metas de ingreso mensual, de manera que puedan lograr los flujos de caja de las Finanzas Públicas del Estado costarricense y atender los desembolsos y gastos correspondientes, según los presupuestos nacionales.

A la par de todo esto están los programas de revisión anual de parte de la Administración Tributaria, para ejercer control y seguimiento a los tributos entre los contribuyentes y el Gobierno, lo que hace que se desarrolle permanentemente una serie de funciones y roles en la administración pública, así como en la toma de decisiones diariamente.

En el campo de la empresa privada en igual forma y mucho de lo ya mencionado, desde que un inversionista decide invertir en un país, hasta que se hace el pago de los tributos al Estado se debe mantener mucha claridad de qué impacto tienen los impuestos en su representada y cómo se relacionan cada uno de ellos con su

---

<sup>26</sup> Señala Mintzberg y Brian(1991) que una estrategia es el patrón o modelo de decisiones que determina y revela sus objetivos, propósitos, o metas, asimismo, dicho patrón produce las principales políticas y planes para lograr tales metas, define la esfera de negociación a que aspira una compañía, establece la clase de organización económica y humana que es o pretende ser y, también precisa la naturaleza de las contribuciones, económicas y no económicas, que intenta aportar a sus accionistas, empleados, clientes y las comunidades.

entidad, hasta llegar a determinar su rentabilidad real de su negocio, caso específico con el impuesto sobre la renta de las utilidades.

Esto también se amplía a los otros tipos de impuestos sobre la renta, como el de inversiones de capital en el mercado financiero, renta disponible, remesas al exterior, así como los pagos que sus funcionarios deben realizar en calidad de personal dependiente de su organización, por sus responsabilidades solidarias, que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley y Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

Con lo anterior y en forma muy resumida se puede comprender las estrategias, funciones, roles y decisiones que se debe llevar a cabo por la alta gerencia en el campo de la administración, respecto al manejo de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, que en la presente investigación se estudian.

## **2.2.2 Principales Funciones del Estado y las Finanzas Públicas**

Antes de entrar al estudio del tema es necesario tener claridad sobre las principales funciones del Estado, como parte de la Gerencia Pública de un país y para ello se referirá a la descripción funcional que los establece Lewis (1989) según el professor Richard A. Musgrave y su teoría del manejo múltiple, en el cual el Sector Público se divide en tres grandes ramas o funciones, a saber:

1. Asignación de recursos y los tipos de bienes y servicios que puede realizar el Estado.
2. La distribución de los ingresos de los ciudadanos y función de los objetivos del país.
3. La estabilización de la economía en la cual el país debe asegurar que la producción económica y el alto nivel de ingreso nacional o producción posible, sea sostenible, de acuerdo con los recursos disponibles.

Estas funciones del Estado, aunque parece muy lejos del estudio concreto que se está realizando, son el punto de partida del marco teórico de la presente investigación, en términos económicos, en el tanto le corresponde al Estado velar por la mejor asignación de recursos con que dispone, hacer la mejor distribución de los mismos y mantener la mejor estabilización económica, para el balance que el país necesita, hacia sus ciudadanos, buscando siempre el apoyo hacia las personas más necesitadas y el mayor aporte de los que más poseen <sup>27</sup>.

Encontramos por un instante mucha distancia entre los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta y estas grandes funciones del Estado, como ya se

<sup>27</sup> Se puede ampliar el tema de la mejor distribución de los recursos considerando también la equidad en la discusión sobre la reforma tributaria, Torrealba (2009).

indicaron: Asignar recursos, distribuir los recursos y lograr la estabilización económica, de manera sostenible. Sin embargo, estas son la base de donde se origina la funcionalidad estatal y viene a ser el punto de partida de la planificación, presupuesto y control, de los recursos económicos de un país en general.

Se comprende que el Estado Costarricense no podrá resolver todos los problemas con el impuesto sobre la renta, debido que su importancia relativa dentro del esquema total de impuestos directos o indirectos es muy poca, aproximadamente de un 4% del Producto Interno Bruto, sin embargo, si es una parte importante del total de los ingresos tributarios, lo cual representan cerca del 26 %.

Los elementos cuantitativos tendrán así su relación en forma directa e indirecta, en el tanto existan mayores ingresos de parte del contribuyente, menores o mayores gastos, mayor o menor base neta, mayor o menor tarifa, para luego tener un mayor o menor pago y viceversa, en ese tanto el Estado así podrá en teoría cumplir las tres principales funciones, dentro de su rol superior ante el ciudadano.

Si se refiere por otro lado por la importancia que tiene el Impuesto Sobre la Renta, desde el punto de vista de las finanzas pública se nota que está en el segundo lugar de los ingresos totales del país, después del ingreso, por concepto del impuesto sobre las aduanas, como se observa en el cuadro No.1, que sigue:

Cuadro No. 1: Producto Interno Brutos, Ingresos Y Gastos

Gobierno Central: Producto Interno Bruto, ingresos y gastos										
Saldos en millones de Colones										
Producto Interno Bruto a Precios de Mercado	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	%
PIB (Millones de Colones)	4,914,534	5,394,652	6,060,944	6,083,500	8,143,550	9,544,500	1,545,26743,654	1,5615,873,197		
Ingresos Totales	500,102	704,130	781,700	925,482	1,070,612	1,300,285	1,280,360	1,682,344	2,020,136	100%
Aduanas	267,266	292,898	261,168	335,675	380,108	472,477	480,131	627,521	744,345	37%
% PIB (Carga Tributaria)	12%	13%	13%	13%	13%	14%	11%	12%	13%	
Renta	122,022	152,654	160,880	217,404	254,428	312,160	280,800	386,286	520,707	26%
Ventas	01,066	130,382	144,688	154,604	190,300	241,070	256,113	303,666	360,680	18%
Consumo	27,800	31,780	12,420	13,276	12,704	46,106	44,365	46,647	40,021	4%
Derechos de Exportación	304	426	222	265	145	130	144	145	133	0%
Otros	90,445	94,900	93,712	204,174	223,728	247,325	257,747	318,070	365,240	18%
% PIB (Renta)	2%	3%	3%	3%	3%	3%	2%	3%	3%	
Gastos Totales	730,274	848,376	1,024,565	1,140,933	1,280,503	1,444,267	1,382,811	1,618,346	1,870,301	100%
Ciros	406,087	384,547	468,200	554,506	640,158	744,728	530,861	608,300	714,622	38%
Pagos de Intereses	175,653	217,302	262,504	304,218	335,738	398,343	300,155	304,001	311,564	17%
Transferencias y Otros	157,534	246,527	290,774	288,110	295,607	298,106	443,795	618,136	853,204	45%
Resultado Financiero del Gobierno Local	(140,172)	(144,246)	(220,766)	(215,451)	(200,981)	(150,982)	(93,451)	33,008	140,745	0%
% PIB (Gastos)	15%	16%	17%	18%	16%	15%	12%	12%	12%	

1/ Base reconocido.  
2/ Cifras preliminares  
3/ Incluye el monto de impuesto único a los combustibles por producto que se procesa localmente  
4/ Incluye cargas sociales

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de BCCR

También, como aspecto importante de las finanzas públicas y que tiene que ver precisamente con el impacto del Impuesto Sobre la Renta del total de los ingresos tributarios, hasta el año 2008 se continuaban acumulando en el país un resultado primario con superávit, lo que significa algo excepcional, ya que, por muchos años el déficit andaba hasta en un 3 % en relación con PIB, siendo el resultado en ese momento positivo con relación al PIB, desde mayo del 2007, en especial por las iniciativas para controlar la evasión y mejorar la recaudación de impuestos, especialmente en renta y ventas, en los sectores financieros, inmobiliarios, educación privada y servicios profesionales, muy influenciado en el

uso de las tarjetas de crédito y débito, facilitando la recaudación y el incremento en el número de contribuyentes del país <sup>28</sup>.

Estas mejoras en las finanzas públicas del país han quitado un poco de interés en los jefes del Gobierno en poner a caminar el nuevo proyecto del Impuesto Sobre la Renta Global, debido que su argumento fuerte en ese entonces era el déficit fiscal, <sup>29</sup> situación que no debería ser del todo, en el tanto los cambios van también en la dirección del logro de una mayor equidad tributaria y poder tener en el país una mejor distribución del ingreso, de acuerdo con la capacidad contributiva del costarricense <sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> Se puede ampliar en Resumen Económico preparados por la Contraloría General de la República, (2007).

En la Nación del 17 de junio 2009 ya el Ministerio de Hacienda informa sobre la gran preocupación en la reducción de los impuestos recaudados, para el año 2009, según estimaciones de la Contraloría General de la República, lo cual pasaría de 2,9 millones de millones de colones a 2,4 millones de millones de colones, con una reducción de 500.000 millones de colones menos, producto de la recesión económica del país, situación que lo llevaría a presentar en el mes de julio del 2009 un proyecto de ley sobre un impuesto específico

Según los indicadores económicos del Banco Central de Costa Rica ya a partir de enero 2009, se comienza de nuevo acumular un déficit financiero, contrario al superávit que se traía varios meses atrás.

<sup>29</sup> La presentación del Ministerio de Hacienda en año 2004 se refería a un déficit del 4 % con relación al PIB, situación que podría corregirse en su mayoría con la reforma tributaria.

<sup>30</sup> Se puede entender, de este modo, la forma en que sintoniza el principio de capacidad contributiva con las modernas ideas de la libre competencia: exige la no discriminación de situaciones iguales, igualdad que ha de juzgarse por las condiciones equitativas de competencia en que se desarrollan; asimismo, exige la discriminación de situaciones no iguales, que ha de juzgarse por las condiciones no equitativas de competencia en que se desarrollan, Torrealba, (2006).

Hoy las cosas han cambiado con las crisis mundial, sin que se quede Costa Rica por fuera, lo que ha llevado a que las Finanzas Públicas del país a presentar cifras otra vez en rojo, a partir del año 2009, situación que siguiente la línea de déficits fiscal se debería retomar el tema del proyecto de Renta Global.

Aparte de todo esto debemos salirnos de un enfoque cortoplacista y pensar más a largo plazo donde el país debe generar y acumular recursos frescos, superávits de sus ingresos y gastos, para dedicarlos más al desarrollo del país, invertir cada vez más en educación, infraestructura, salud y desarrollo humano en general, ejercer el tema de políticas públicas y dentro de estas, la política fiscal del país, para el desarrollo económico <sup>31</sup>.

### 2.2.3 Los Impuestos como Instrumento de Política Pública

Los impuestos son uno de los mejores instrumentos de política pública que tiene el Estado, según Cuadrado (2003), para cumplir a cabalidad las tres funciones detalladas en el subtema anterior, dentro lo que tenemos el impuesto sobre la renta, como impuesto directo cuya participación va ser fundamental en todo ese manejo de recursos en la función pública <sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Se puede profundizar el tema sobre desarrollo social y económico en Fiscal Policy for Economic Development. Helping Countries Develop. The Role of Fiscal Policy, International Monetary Fund, (2004).

Según Martínez (2001) de Georgia State University en su artículo: The Impact of Budgets on the Poor, Tax and Benefit Incidence: Los impuestos y los programas de gastos junto con otras políticas del gobierno tienen un impacto a largo plazo en la distribución del ingreso, sobre todo en las personas más pobres. Curso de Desarrollo Económico y Equidad del Programa Doctoral de la UNED, Tacsan (2005).

<sup>32</sup> Entendemos como la Imposición indirecta como el instrumento recaudatorio que hace enfrentar, en su mayor medida, a las autoridades económicas con el conflicto eficiencia-equidad, ya que, corresponde establecer impuestos al consumo. La Imposición directa es el impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas sobre sus ingresos o productos, con estructuras tarifaria, exenciones y desgravaciones, Cuadrado,(2003)

Debemos mencionar que más recientemente el Estado ha visto disminuido sus ingresos producto de la crisis mundial, reducción en la actividad económica de algunos sectores del país, por lo que se comienza a calentar el interés de las autoridades del gobierno, así como de los políticos en reactivar el proyecto de renta archivado en la Asamblea Legislativa <sup>33</sup>.

Los Elementos Cuantitativos como herramientas específicas son clave en la toma de decisiones de la Gerencia Pública, para profundizar y llegar a tener más o menos recursos bajo el control del Estado, a quién se lo va a cobrar y a quién se los va asignar, así como lograr la sostenibilidad de todas estas acciones, considerando aquí de nuevo desde el tipo de ingreso gravable, el gasto deducible, la base neta, las tarifas y el pago, como para aumentar la recaudación, todo de cara a un país con índices de desarrollo humano similares a los de un país altamente desarrollados, muy en especial en lo que respecta los indicadores de educación, salud y calidad de vida del ciudadano, como bien lo indica el Estado de Nación <sup>34</sup>.

---

<sup>33</sup> El Ministro de Hacienda recién asignado, Dr. Fernando Herrero ya ha mostrado gran interés en una reforma fiscal indicando que el país necesita aumentar la carga tributaria, sobre todo por la disminución que ha existido últimamente en los ingresos tributarios del país, contrario a los superávits de los años 2008 y 2009.

<sup>34</sup> Se puede ampliar información sobre el Buen Desempeño de las Finanzas Públicas, el Estado asignando recursos en educación, vivienda, pensiones, carreteras y otros, Estado de la Nación, (2006, 2007 y 2008).



## 2.2.4 Criterios para la Distribución del Ingreso

Dentro del marco macroeconómico y desde el punto de vista de las Finanzas Públicas se debe analizar también la forma de la distribución de los ingresos en un país y cuáles son los principios que deben reinar en estas funciones del estado, por lo que se hará referencia a ciertos aspectos básicos sobre el tema, como lo son la libertad del individuo, justicia, equidad y desigualdad, como lo menciona Cuadrado, (2003).

La libertad como un estado natural del individuo en el cual libremente pueda elegir lo que necesita o quiere, puede variar por sus valores, por su cultura, por su ética y por su moral, donde esta pasaría a ser sometida a cánones predeterminados por estos conceptos básicos, que va a regir su accionar, pasando todavía a una situación en el cual puede elegir su mejor decisión desde cualquier punto de vista, desde la obtención de un bien para consumir, elegir un candidato para una posición popular u otra decisión que desee tomar, Cuadrado, (2003)<sup>35</sup>.

La justicia<sup>36</sup> en la distribución de los recursos considera cuatro principios fundamentales clásico: a. Distribuir a todos por partes iguales b. Distribución

---

<sup>35</sup> La libertad con varios significados, como libre albedrío, libertad en la ley moral, libertad de las necesidades, libertad de elección, Cuadrado, (2003).

<sup>36</sup> Dice Cuadrado (2003) que la justicia se ha vinculado crecientemente con la equidad y la igualdad relativa, ya que, la igualdad absoluta se ha convertido en una utopía. Ahora que medidas podrían promover el desarrollo de personas selectas, generosas, sensitivas y responsables.

según las necesidades c. Distribución según sus méritos y d. Distribución según el trabajo realizado.

Lo primero no fomenta la productividad, ni la creación de riqueza. Lo segundo hacer una distribución de acuerdo con las necesidades, aquí sería muy difícil establecer el tipo de necesidad a cubrir y el bien o artículo que serviría para llenar la necesidad al individuo, sobre todo por las prioridades sociales, los gustos y preferencias y las capacidades económicas de cada persona.

Podrá aparecer en la distribución según los méritos, la subjetividad sobre los esfuerzos realizados, los resultados obtenidos, según su capacidad y esfuerzo.

Finalmente según el trabajo realizado tiene que ver con la productividad de bienes y servicios, pero también con lo no productivo y difícil de medir, como el arte y la calidad de vida del individuo, Cuadrado (2003)<sup>37</sup>.

Respecto a la distribución de la renta en un país interesa la distribución de esta por los sectores productivos, si es en la industria, el comercio, la agricultura, la educación y los servicios, entre otros. En igual forma se debe tomar en cuenta la distribución en la renta de las personas físicas y jurídicas

---

<sup>37</sup> La distribución de la renta puede analizarse desde el punto de vista funcional, personal, espacial y sectorial, Cuadrado (2003).

Como lo menciona Cuadrado (2003) la política de la distribución de la renta pretende disminuir las desigualdades que existen entre los perceptores de rentas altas y los de rentas bajas y sobre todo ayudar a satisfacer las necesidades básicas de aquellas capas de la población que perciben ingresos más reducidos.

**Tres principios básicos se deben considerar según Cuadrado:**

1. Disminuir el nivel de concentración de la renta.
2. Consecución de la igualdad de oportunidades
3. Permitir la integración social de las personas excluidas .

Una de las mejores herramientas que se utiliza es el coeficiente de Gini, para hacer valoraciones de cuán distribuida está la renta en el país y en las personas, en el cual se pueden medir los extremos de igualdad y desigualdad de los porcentajes de renta de las personas, para lo que se usa un gráfico que en el tanto esté más cerca de la unidad, existirá una completa desigualdad en la distribución de la renta y que en el tanto esté más cerca de cero habría una total igualdad en la distribución de la renta en las personas.

Obviamente estos serían los extremos conceptuales que explican el coeficiente, ya en la realidad los países generalmente se mueven en indicadores que van de

de un 0.25 hasta un 0.60, todo dependiente de sus riquezas, sus políticas impositivas, su desarrollo y calidad de vida de los ciudadanos.

Como concepto general se menciona que el coeficiente de Gini es uno de los índices más utilizados en el estudio de la desigualdad. Existen varias formas de derivar la expresión algebraica que se usa para su cálculo, y también es posible deducirlo desarrollando un procedimiento geométrico a partir de la curva de Lorenz, menciona Medina (2001). Otra forma de derivar algebraicamente el índice de Gini, indica Medina (2001) demostrando que es exactamente igual a la mitad de la diferencia media relativa, la que se define como la mitad aritmética de las diferencias absolutas entre todos los pares de ingresos,<sup>38</sup>.

El coeficiente de Gini en el caso de Costa Rica en el periodo de los años 2005 al 2007, pasó de 0.406% al 0.430%, lo que sin duda indica una desmejora importante en la distribución del ingreso, entre un año y otro, situación similar que se dio del año 1999 que se tenía un 0.40 % y el 2001 con un 0.43 %. Aquí se puede observar un considerable deterioro, si comparamos el año 1982, con

---

<sup>38</sup> Para un mayor detalle y conocimiento de este indicador se puede consultar Estudios Estadísticos y prospectivos. Consideraciones sobre el índice de Gini para medir la concentración del ingreso, Medina (2001), División de Estadística y Proyecciones Económicas, Santiago de Chile, marzo 2001, Naciones Unidas, la CEPAL.

un 0.37 %, con los años 2001 y el año 2007, con un 0,43 %, una diferencia de 0.06 %, como desmejora, según el Estado de la Nación <sup>39</sup>.

Ahora, si se relacionan estos conceptos de la distribución de la renta en un país como Costa Rica, podemos estar al frente de una reforma del Impuesto Sobre la Renta, donde todos apostamos a llegar a tener una base impositiva óptima, al menos como un ideal y donde el país cuente con más recursos, para su obra social y de desarrollo, como lo comenta Cornick (2009) <sup>40</sup>.

No solo Costa Rica, sino también Estados Unidos a partir de los años 80 comienza a subir la desigualdad en la distribución de la renta, según lo comenta Greenspan (2008) <sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Se dieron durante el año 1982 al 2001, una serie de cambios económicos y sociales impulsados por el surgimiento de nuevas funciones y nuevos instrumentos de intervención del Estado en la economía y por una reforma de la hacienda pública que dio lugar a un sistema tributario diferente al de la época de la sustitución de las importaciones.

<sup>40</sup> Menciona Cornick (2009) que paso al tema de la redistribución: aquí no creo que exista ningún campo para engañarnos y fingir que todos estamos de acuerdo con que sea necesario alguna acción del Estado para redistribuir la riqueza. Quisiera enfatizar: acción del Estado para redistribuir la riqueza, porque se podría argumentar que el efecto estatal es inducir una distribución injusta de riqueza, que se dirige hacia quienes tienen acceso al poder político y la capacidad de generar rentas y que el mecanismo que se debe utilizar para redistribuir con más justicia la riqueza consiste en reducir la intervención del Estado en la economía y ampliar el ámbito de plantear con toda claridad que cuando el poder del Estado se usa para crear monopolios e impedir el libre juego de la competencia, yo mismo estoy de acuerdo en que el mercado es el mejor mecanismo de redistribución que el Estado.

<sup>41</sup> Cunde entre la América de renta intermedia la sensación de que en los años recientes las recompensas económicas de la prosperidad no se ha distribuido con justicia. En verdad, aunque la justicia depende de quien la mire es cierto que la concentración de los ingresos lleva al alza desde 1980. El estado de ánimo de una proporción significativa de quienes respondieron. Dice Greenspan (2008) que el peligro es que los políticos populistas, dando alas a ese estado de ánimo, puedan reunir mayorías inesperadas en el Congreso para emprender acciones miopes y contraproducentes capaces de convertir un estado de resentimiento en una crisis económica realmente grave.

El siguiente gráfico se muestra el coeficiente de Gini <sup>42</sup> desde el año 1995 hasta el año 1998, con variaciones muy significativas, alcanzando en el año 1995 y 1997 las mejores distribuciones del ingreso costarricense, con una tendencia hacia cero y en los años 2000 y 2001 una de las peores distribuciones del ingreso, con una tendencia a la concentración, llegando el coeficiente de Gini en 0,434.

La desigualdad en la distribución del ingreso de nuevo en el 2007 siguió siendo alta, con un coeficiente de 0,426, casi a lo del 2001, como se puede observar en el siguiente gráfico, situación que preocupa a los estudiosos del tema sobre la concentración de la riqueza, brecha social y económica en el país <sup>43</sup>. En el año 2008 el coeficiente de Gini fue de 0.421 este última cifra igual al promedio del período 2000-2007, por lo que representa la desigualdad prevaleciente en la presente década, luego del definitivo aumento que inició desde finales de la década de los noventa, Estado de la Nación, (2009) <sup>44</sup>

---

<sup>42</sup> Diversos son los análisis que se hacen sobre el tema, así como los procedimientos metodológicos que se aplican para evaluar el grado de inequidad que existe en una sociedad. A lo largo de la historia del análisis económico, se han propuesto diversos indicadores para el estudio de la desigualdad, sin embargo, parece existir consenso en el hecho de que el indicador que ha tenido mayor aceptación de trabajos empíricos es el denominado coeficiente de concentración de Gini, Medina, (2001).

<sup>43</sup> En los años 2000, para Costa Rica se advierte que el 10 % de la población de ingresos superior tiene el 34,8% del ingreso a su haber y la relación del primer decil con el último decil es de 25,1 veces. Precisamente en ese estudio de Mostajo- inscrito en un proyecto denominado Crecimiento, empleo y equidad :América Latina en los años 90, se advierte que Costa Rica pertenece a un segundo grupo de mayor desigualdad distributiva-junto a Argentina, Colombia y México, en el estrato superior aumenta ingresos en deterioro del bajo. Las metas de la política pública: Crecimiento Económico, distribución y equidad, Abarca ((2009) También menciona Abarca que en el análisis de CEPAL, que evalúa 20 años, la década perdida y la década sin nombre, de los 90: el 10 % de la población con tenencia de mayor riqueza tenía para sí el 35 % de los ingresos, mientras que el 10 % de la riqueza pertenecía al 40 % de la población, esto es , a los más pobres.

## COEFICIENTE DE GINI

1995-2008													
1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
0,37	0,393	0,38	0,39	0,42	0,41	0,43	0,43	0,43	0,42	0,41	0,42	0,43	0,42

Fuente: Elaboración propia sobre la base de los datos de MIDEPLAN

### 2.2.5 Las Externalidades o imperfecciones en el mercado

Menciona Rosen (2002) que cuando la actividad de un agente, persona física o jurídica, influye directamente sobre el bienestar de otra de un modo que no aparece reflejado en los precios del mercado, el efecto recibe el nombre de externalidad, debido que el compromiso de un agente afecta el bienestar del otro agente.

Es importante entender estos conceptos debido a que el Estado puede ejercer sus externalidades con ayudas a las personas físicas o jurídicas, a su vez estas

---

<sup>44</sup> Se puede ampliar información por hogares y regiones en el Estado de la Nación con indicadores actualizados al año (2008).

personas físicas o jurídicas puede tener su obligación de contribuir con el Estado con algunos beneficios, por lo que el concepto se maneja en ambos sentidos, lo cierto es que la situación consiste en no estar reflejando en los precios reales de uno que recibe un bien o servicio de otro.

Una de las mejores estrategias para resolver el problema de las externalidades es internalizándola entre ambas partes de manera, que puedan minimizar los efectos negativos y aumentar los efectos positivos entre los dos agentes, situación que en algunos de los casos el Estado puede usar como herramienta los impuestos.

Tenemos a manera de ilustración el caso del llamado impuesto pigouviano, del economista británico Arthur Pigou, de los años treinta, como aquel impuesto que grava las unidades producidas por un agente que contamina o produce un daño a otro agente, como lo menciona Rosen (2002). También cuando el Estado suministra un subsidio a las entidades no contaminantes, convierte la situación, en un estímulo para las empresas que no contaminan y un costo para las que sí lo hacen.

Este tema aparte de ser importante como una situación real que se presenta en la vida cotidiana, el uso de los recursos, es de mucho valor para comprender precisamente cuanto el Estado da beneficios especiales en la reducción de algunos gastos deducibles a la actividades económicas de un país, manejo de las



tarifas especial, tratos exentos de impuesto sobre la renta, tarifas menores a las normales y disminuciones o créditos al impuesto calculado del contribuyente, entre otros.

## 2.2.6 Carga Tributaria de Costa Rica y otros Países

Analizar el tema que se estudia, sin antes considerar la carga tributaria del país, dejaría por fuera la conceptualización de un indicador de macroeconomía de tanta importancia, que viene a ser la materialización de toda la masa impositiva de un país, el cual podría verse afectada por variaciones en los ingresos de los contribuyentes, como ingresos gravables, ingresos no gravables, gastos deducibles o no deducibles, las tarifas aplicables, las cuotas y el pago, por parte de personas físicas o las jurídicas.

La carga tributaria entonces viene a ser la relación existente de todos los impuestos del país, respecto al PIB <sup>45</sup>

La carga tributaria en el caso de Costa Rica, según Rodríguez y Angulo (2002) anda en un 18,5 % del PIB, con las contribuciones de la seguridad social y sin éstas, en un 13,9 %.

Al comparar la carga tributaria de Costa Rica, con la mediana de los países de la OCDE es posible señalar que esta es de 29,8 % muy por encima de la nuestra de

---

<sup>45</sup> La carga tributaria del país medida como el total de impuestos percibidos por el Gobierno General Consolidado, en relación con PIB, Rodríguez y Angulo, (2002).

18,5 %, con seguridad social. Bélgica es un caso con carga tributaria muy alta con un 43%, Francia con un 38,9 %, mientras que Colombia un 10,6% y México con un 11,7%. Estima Rodríguez y Angulo que la carga tributaria podría ser incrementada hasta 4,3%, para que se mantenga la tendencia internacional, con países con indicadores de mejor calidad de vida.

Es imperativo tener presente dos relaciones importantes que se acostumbra hacer sobre la carga tributaria de un país: el índice de desarrollo humano, (IDH), así como el coeficiente de Gini, donde según estudios de Rodríguez y Angulo (2002) existe evidencia empírica en el sentido que el mayor logro del desarrollo humano en un país está relacionado con una mayor carga tributaria y una mayor equidad en los ingresos, generalmente esto último medido mediante el coeficiente de Gini, como una medida del grado de desigualdad en la distribución de los ingresos de un país.<sup>46</sup>

Países como Bélgica, Australia, Suecia, Noruega, Nueva Zelandia muestran mayores niveles de equidad en el ingreso, mayores cargas tributarias y mayor índice de desarrollo humano, contrario a países como Brazil, Chile, México y Colombia.

---

<sup>46</sup> También se usa como medida para propósitos múltiples, la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos (INIG), Estado de la Nación, (2006).

Costa Rica con una carga tributaria del 18,4 % del PIB, con seguridad social y una carga tributaria del 13,9 % del PIB, sin seguridad social y un IDH de 0.821 evidencia que para lograr un mayor desarrollo humano puede y se debe subir todavía la carga tributaria, según los expertos, en un 3 % <sup>47</sup>.

### **2.2.7 La Elasticidad del Sistema del Impuesto Sobre la Renta Costarricense**

Debe existir en materia de política fiscal y desarrollo, una relación lógica entre la elasticidad del impuesto sobre los ingresos, con respecto al ingreso recaudado, como lo menciona Lewis (1989).

En un proyecto nuevo del impuesto sobre la renta el Estado debe prever si un aumento en los impuestos del contribuyente producirá verdaderamente un aumento en la recaudación de impuestos y en igual forma una reducción en el impuesto le produciría una disminución en los mismos, situación que va muy de la mano con el cumplimiento de las tres funciones básicas del Estado, asignar recursos, distribuirlos y lograr la estabilización económica de un país.

---

<sup>47</sup> En la República del 15 de junio del 2009 el Ministro de Hacienda, Guillermo Zúñiga se refiere a aumentar la carga tributaria del país a un 18%, con 4,5 % de incremento al 13,5% actual. También considera en el proyecto el uso de un modelo dual que consiste en una combinación de impuestos flat y de progresividad. En la República del ocho de febrero del 2010 el Doctor Adrián Torrealba comenta sobre la viabilidad del sistema Flat Tax en Costa Rica y menciona que existirían mucho problema en especial por la carga tributaria que lejos de que subiera, la estaría bajando, lo afectaría el proceso de desarrollo del país. Como una visión de conjunto Rodríguez y Angulo (2002) recomiendan que el país debería subir la carga tributaria en un 3 %.

Ahora la pregunta que podemos hacer es qué tiene que ver este concepto con los Elementos Cuantitativos del impuesto sobre la renta y es precisamente donde cualquier elemento cuantitativo, que se sensibilice, como ingreso, gasto, base imponible y tarifa que tenga alguna variación puede dar al traste con los resultados de una base de cálculo que iría a repercutir en una recaudación en forma positiva o negativa, situación que debe ser muy bien analizada por los funcionarios responsables en el país de este tipo de políticas públicas.

La herramienta económica del análisis de la elasticidad va ser fundamental en este análisis de sensibilización de un sistema de impuestos. Según Lewis (1989) y las teorías del profesor Richard A. Musgrave, la elasticidad del impuesto respecto al ingreso se define como el porcentaje de cambio en el impuesto por el porcentaje de cambio en el ingreso, lo cual está representado por la siguiente ecuación:

Donde la  $E$  representa la elasticidad

$T$  Representa el aumento en los impuestos

$T$  Representa los impuestos

$Y$  Representa el aumento en los ingresos

$Y$  Representa los ingresos

El profesor Musgrave por otra parte indica, que la tasa promedio del impuesto corresponde al impuesto recaudado, dividido entre el ingreso correspondiente y que es calculado mediante la siguiente fórmula:  $T_x = T/Y$ , donde T representa el impuesto y X el promedio, además, que T representa el impuesto y la Y el ingreso.

También, que la tasa marginal es igual al incremento del impuesto dividido entre el incremento del ingreso, como se denota en la siguiente fórmula:

$$TM = T / Y$$

El desarrollo de estas fórmulas <sup>48</sup> se puede apreciar con más detalle en los ejercicios de elasticidad más adelante considerando la Ley actual y el Proyecto de Renta Global.

Es muy importante para este mismo análisis, conocer que un sistema de impuestos con una elasticidad menor que 1 es un sistema de impuestos inelástico.

Cuando el sistema tiene una elasticidad de 1, el crecimiento es menos rápido en proporción al crecimiento de los ingresos y es donde la tasa marginal es menor que la promedio.

---

<sup>48</sup> Utilizadas para efectos académicos en la presente investigación siguiendo la teoría del profesor Musgrave, según Lewis (1989).

Ahora si la tasa marginal es mayor que la promedio, el sistema tributario es progresivo, lo que puede implicar que el sistema tributario sea elástico, con respecto a los crecimientos del ingreso, cuyo resultado se puede obtener de la siguiente manera:  $T/Y > T/Y$ , como lo explica el profesor Musgrave, según Lewis (1989). También se puede ampliar el desarrollo del concepto en los ejercicios desarrollados.

### **Ventajas y Desventajas de la Elasticidad de un Sistema de Impuestos**

Una mayor comprensión del concepto elasticidad, desde el punto de vista del impuesto sobre la renta, así como sus implicaciones con las funciones del Estado, a continuación se referirá a tres implicaciones básicas:

1. Si la elasticidad es mayor que 1 ( $E$  mayor que 1) esto implica que el Estado logra sus objetivos al tener mayores ingresos ( $Y$ ) fiscales. Le permite al Estado incurrir en más gasto social, infraestructura, educación, salud, competitividad y otros renglones importantes, para el buen cumplimiento de sus objetivos del país.
2. Un sistema de impuesto que sea elástico le sirve al Estado como estabilizador obteniendo incremento en impuestos mayores que cero cuando el ingreso ( $Y$ ) es menor que cero. Aquí logra además de sus objetivos, mantener la estabilidad en el sistema, cubrirse de la

inflación y mantener reservas, sobre todo para cuando debe afrontar situaciones económicas difíciles, como lo han realizado algunos países latinoamericanos actualmente.

3. En un sistema progresivo las personas con mayores ingresos pagan más que las personas con menores ingresos. Se logra aquí uno de los grandes objetivos de la distribución del ingreso con mayor equidad, al menos en términos de equidad vertical, con el uso de tarifas progresivas, pagando más en que más recibe o tiene.

Generalmente en el caso del impuesto sobre la renta a las empresas están sujetas a una serie de variables, como lo son los Elementos Cuantitativos, medición del ingreso, los gastos, el cálculo de la base imponible y la tarifa marginal.

En estos casos se requiere para su medición, como ya lo hemos indicado una serie de criterios técnicos contables-financieros hasta llegar a determinar la cuota final a cancelar por el contribuyente, lo que puede llegar a desvirtuar la elasticidad del sistema, considerando además, una serie de deducciones, acreditaciones y disminuciones en los cálculos, sobre todo a la base imponible establecida.

Intervienen en el caso del impuesto a las personas físicas, menos Elementos Cuantitativos, generalmente el Ingreso que viene a ser la misma base imponible,

la tarifa y la cuota, lo que también puede el sistema hacer variaciones en su elasticidad real, en el tanto se incluyan o no ciertos ingresos y se permitan hacer deducciones al ingreso y créditos al impuesto, por diferentes conceptos

### **Ejercicios de Elasticidad considerando la Ley actual y el Proyecto de Renta**

Seguidamente a manera introductoria al tema y para ser considerado en el transcurso del análisis que se desarrolla luego, se incluyen tres ejercicios de elasticidad para personas físicas, uno con la Ley actual, en su condición de dependiente, otro con el proyecto de Renta Global y otro como persona físicas con actividades lucrativas. Referencialmente se incluyen las escalas y tarifas para el caso de personas jurídicas, con la Ley actual y con el proyecto de Renta Global.

Como se observa en el cuadro siguiente No. 2, la elasticidad en el sistema de impuesto sobre la renta para personas físicas de la Ley actual el sistema es poco elástico en el tramo de la tarifa de 10 % al 15 %, lo que significa que cualquier aumento de los ingresos del contribuyente, pasa a pagar un impuesto mayor al Estado Costarricense y viceversa, siendo un sistema relativamente elástico hasta el nivel de la tarifa del 15 %, con un coeficiente superior al 1, situación que cambia totalmente a partir del nivel de ingresos donde se aplica la tarifa del 15 %, pasando el coeficiente a ser menor de uno y el sistema deja de ser elástico, simulando niveles de ingresos altos para el contribuyente, al no variar la tarifa marginal, que alguna manera se puede indicar que si eliminamos la base exenta y la primer escala, con un pequeño incremento, con un 10 %, el sistema



casi se mantiene con una tarifa flat del 15 %. La Tarifa marginal se mantiene casi igual a la tarifa promedio en el momento que se hace el cambio de 10 % al 15 %, sin ningún cambio adicional.

**Cuadro No. 2: Elasticidad Impuesto Sobre La Renta actual para personas físicas, tarifas 2010.**

1	2	3	4	5	6	7	8
INGRESOS O BASE IMPONIBLE:	TARIFA	IMPUESTO	IMPUESTO	TARIFA	ELAST	ELAST	ELAST
	MARGINAL	S/ESCALA	ACUM.	PROMEDIO	IMPUESTO	INGRESO	TOTAL
0 hasta 619.000	0.00%	0.00	0.00	0.00%	0	0	0
619.000 hasta 929.000,00	10.00%	31,000.00	31,000.00	10.00%	0.00	0.50	0.00
929.000 hasta 30.000.000	15.00%	4,360,650.00	4,391,650.00	14.64%	139.67	31.29	4,370.54
30.000.000 hasta 60.000.000	15.00%	4,500,000.00	8,891,650.00	14.82%	0.03	1.00	0.03

Fuente: Elaboración propia sobre la base de los datos del Ministerio de Hacienda.

Seguidamente tenemos el caso en el cuadro No. 3, de una aplicación para personas físicas con actividades lucrativas, siguiendo el mismo procedimiento, en el cual al pasar la tarifa del 15 % al 20 % el sistema mantiene una elasticidad superior a 1, siendo elástico, no así en el caso que hace el cambio de 10 % al 15 %, por considerarse un tramo de base imponible menor, de poco cambio. En el caso de aplicar la tarifa de un 20 % y un 25 % se mantiene progresivo el sistema al considerar un nivel de base imponible casi del doble. Simulando el cálculo para una base imponible ya más alto, para el caso de personas físicas con actividades lucrativas, observamos una elasticidad superior a 1, donde el sistema muestra ser bastante progresivo, además, que la tarifa marginal es superior a la

tarifa promedio en todos los tramos, siguiendo la teoría del profesor Richard A.

**Cuadro No. 3: Elasticidad personas físicas, con actividades, tarifas 2010.**

1	2	3	4	5	6	7	8
BASE IMPONIBLE:		IMPUESTO	IMPUESTO	TARIFA	ELAST	ELAST	ELAST
	MARGINAL	S/ ESCALA	ACUM.	PROMEDIO	IMPUESTO	INGRESO	TOTAL
0 hasta 2.747.000	0.00%	0.00	0.00	0.00%	0	0	0
2.747.000 hasta 4.102.000	10.00%	210,200.00	200,000.00	4.88%	0.00	0.49	0.00
4.102.000 hasta 6.843.000	15.00%	411,150.00	611,150.00	8.93%	0.96	0.67	0.64
6.843.000 hasta 13.713.000	20.00%	1,374,000.00	1,985,150.00	14.48%	2.34	1.00	2.35
13.713.000 hasta 60.000.000(*)	25.00%	11,571,750.00	13,556,900.00	22.59%	7.42	3.38	25.05

**Fuente: Elaboración propia sobre la base de los datos del Ministerio de Hacienda**

Observamos también en el caso del cuadro No. 4 sobre la elasticidad del proyecto de renta Global, que el sistema del impuesto sobre la renta para personas físicas es bastante progresivo hasta tener ingresos en la escala que se aplica la tarifa de 26 %, sin embargo, cuando las escalas suben de la tarifa del 26% al 30%, el sistema continúa siendo progresivo, pero la elasticidad es menor que 1, aunque aumente el impuesto, pero ya no en la misma proporción que en las escalas y tarifas anteriores. Observamos que las tarifas marginales siempre son superiores a las promedio, pero el coeficiente es menor que 1, a partir de la tarifa marginal del 26 %, por la proporcionalidad en que aumenta, al ser menor esta.

**Cuadro No. 4: Elasticidad Impuesto sobre la Renta personas físicas, Tarifas Proyecto Renta Global**

**Cuadro No. 5: Escala de Ingresos brutos personas jurídicas, 2010 y tarifas aplicadas a base imponible.**

INGRESOS BRUTOS:		TARIFA MARGINAL
		APLICADA A BASE IMPONIBLE
Hasta	41.112.000,00	10.00%
De	41.112.000/82.698.000,00	20.00%
Más de	82.698.000,00	30.00%

Fuente: Elaboración propia sobre la base de los datos del Ministerio de Hacienda

No se muestra en el cuadro No.5, un ejercicio de elasticidad debido que los ingresos que se indican son ingresos brutos de la entidad, vigente, donde se ubican las empresas para efectos de aplicar las tarifas ya a una base imponible, del 10 %, 20 % y 30 %, buscando el sistema alguna progresividad, en el momento que se calculen los impuestos, según las tarifas establecidas.

Obviamente comprender que corresponde determinar la base imponible en cada caso y en cada escala de ingresos, aplicando los criterios de deducibilidad, según las Normas Internacionales de Información Financiera establecidas y a los criterios de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, así como los pronunciamientos tributarios, como se estudiará en el capítulo cuatro. De momento se puede considerar que el sistema está previsto al menos a los niveles de ingreso que se definen cada año, por el Ministerio de Hacienda, que a

mayor ingreso, mayor tarifa aplicada a la base imponible, utilizando los tres tipos de tarifas indicados en el cuadro.

**Cuadro No. 5: Escala de Ingresos brutos personas jurídicas, 2010 y tarifas aplicadas a base imponible.**

INGRESOS BRUTOS:		TARIFA MARGINAL
		APLICADA A BASE IMPONIBLE
Hasta	41.112.000,00	10.00%
De	41.112.000/82.698.000,00	20.00%
Más de	82.698.000,00	30.00%

**Fuente:** Elaboración propia sobre la base de los datos del Ministerio de Hacienda

Se muestran en el cuadro No. 6, en igual forma las tarifas a ser aplicadas, con alguna progresividad en el sistema de tarifas, para el caso de empresas que se consideren pequeñas debidamente calificadas, por el Ministerio de Economía Industria y Comercio, con una tarifa del 10 % para una base imponible de 8.000.000,00, luego se aplicará un 30 %, como base general, por encima de el monto indicado. También se incluye el 15 % para empresas de alto contenido social, siendo una sola tarifa, tipo flat, según el artículo 90 del proyecto del Impuesto sobre la Renta Global.

**Cuadro No. 6: Base Imponible personas jurídicas y tarifas marginales según el proyecto de Renta Global.**

<b>BASE IMPONIBLE:</b>	<b>TARIFA MARGINAL</b>
Hasta 8.000.000,00	10.00%
Más de 8.000.000,00	30.00%
Empresas artículo 145 proyecto Renta Global	15.00%
Base General	30%

**Fuente:** Elaboración propia sobre la base de los datos del Ministerio de Hacienda

Estado es aquel sistema que a mayor ingreso produzca mayor impuesto, siendo el mismo totalmente elástico y progresivo, de manera que cada vez pueda subir la recaudación de los impuestos del país y se pueda realizar más obra social, en el cumplimiento de las funciones del Estado, de tal forma que se puedan desarrollar mayores programas de salud, educación, seguridad, carreteras y muchas otras obras más, el Estado, pero a su vez mantener mayor control y seguimiento del uso de los recursos, como el gran gerente público, produciendo a su vez mayor rentabilidad social, dando cuentas a los ciudadanos con indicadores de cumplimiento institucionales, logro su misión, visión, objetivos, metas y estratégicas, usando herramientas de control gerencial y cumplimiento operacional, como los llamados Indicadores claves de cumplimiento

49 .

<sup>49</sup> Indica Torrealba (1997) que la doctrina del Derecho Financiero ha hecho ver los dos brazos de la Hacienda Pública, el del ingreso y el del gasto, los cuales deben funcionar integrada y coherentemente, por lo que se ha entendido que al lado del principio justicia tributaria debe existir un principio de justicia en el

## 2.2.8 La Equidad del Impuesto Sobre la Renta

Es necesario para llevar a cabo la medición de la equidad del bienestar del individuo en cuanto al impuesto sobre la renta, invocar de nuevo al concepto de la equidad horizontal y vertical, en la cual la equidad horizontal consiste en tratar por igual a todos los individuos, como podría ser calculando los impuestos en una sola base imponible global, mientras el principio de equidad vertical consiste en tratar por desigual a los individuos, con riqueza diferentes, utilizando diferentes tarifas, a ser aplicados a diferentes niveles de ingreso. Así las cosas, puede haber igualdad o desigualdad en el tratamiento en los ingresos que se perciben

50 .

Una manera de interpretar la equidad en el contexto de la redistribución del ingreso de un país, es el resultado de distribuir estos en una forma menos desigual que antes, dado lo difícil que es su planeación, su control y seguimiento, para el logro de verdaderos resultados en un país,

51 .

---

gasto, que la eficiencia en la obtención de los recursos debe ir acompañada en la eficiencia en la aplicación de esos recursos en las necesidades públicas.

<sup>50</sup> Fajardo (2005) conceptualiza en Principios Constitucionales, el artículo 33, que es Constitucionalmente posible reconocer diferencias entre personas o grupos de ellas, a fin de proveer consecuencias jurídicas distintas para cada uno, al amparo del principio que permite tratar de manera igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales.

<sup>51</sup> El impuesto sobre la renta debe gravar en una sola base imponible todos estos tipos de renta, con algunas matizaciones en el caso de las ganancias patrimoniales por su carácter irregular y de generación en más de un período fiscal, a esto se le denomina equidad horizontal, lo que permite hacer tributar a los contribuyentes en función de la cuantía total de su renta. Dos elementos terminan de definir el concepto, a: Debe reconocerse un mínimo exento, b: Hay preferencia, en la imposición sobre los individuos, hacia la imposición progresiva, bajo el supuesto de que la proporción de riqueza que se destina a la satisfacción de necesidades básicas decrece más que proporcionalmente conforme aumenta la cuantía de la renta, lo que se denomina equidad vertical., según la Imposición sobre la Renta en Costa Rica, Torrealba (2008).

Es muy importante en este caso mantenerse informado sobre los efectos de las reformas tributarias que se lleven a cabo, para el logro cada vez de una estructura tributaria del impuesto sobre la renta óptima <sup>52</sup>.

Como aspecto final de este aparte y por la importancia que tiene el tema, para su tratamiento por aparte que hace referencia a lo que indica Abarca (2006) sobre Costa Rica en el contexto de América Latina, en el cual señala que a partir de los informes del Banco Mundial del 2006 en relación con las desigualdades sobre el ingresos en el cual el 10 % de las sociedades latinoamericanas reciben hasta el 47 % de los ingresos, lo que indica la gran concentración de la riqueza, mientras el 20 % más pobre recibe entre un 2 % y un 4 % y señala además, que:

- Mayores niveles de inequidad, en el ingreso, implica más pobreza, en algún momento
- La desigualdad podría desacelerar el proceso general de desarrollo (delincuencia, violencia, no potencial mentes brillantes o jóvenes talentosos y deseosos de estudiar)

---

Como política de distribución de la riqueza considera Cornick (2009) que: Quienes tenemos relativamente más, tenemos la obligación de contribuir relativamente más al bienestar de la comunidad y que no sólo es éticamente inaceptable desentenderse del bien común, sino que francamente es una muy mala idea hacerlo, aún desde la más egoísta de las perspectivas.

<sup>52</sup> Fajardo (2005) en Principios Constitucionales de la Tributación trata ampliamente otros principios tributarios como el de Razonabilidad, Proporcionalidad, generalidad tributaria, capacidad económica, igualdad y progresividad.

- La inequidad es identificada por una mayoría como injusticia, es decir hay una dimensión ética, que no se puede ignorar.

### **2.2.9 La Evasión Fiscal en el País y los Elementos Cuantitativos**

Se entenderá desde el punto de vista conceptual según Villegas, (2005) por evasión fiscal, toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisas, violatorias de disposiciones legales.

Villegas (2005) indica que hay elusión tributaria en oposición a la evasión, cuando se toman aquellas acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador por medio de lícitos, es decir sin infringir el texto de la ley.

Continúa el autor señalando que hay consenso en que quienes incurren en elusión fiscal son aquellos que realizan ciertas arquitecturas contractuales atípicas, cuyo único fin es esquivar total o parcialmente la aplicación de la norma tributaria.

Diversos estudios de acuerdo con Herrero y Monge (2002), coinciden en que la evasión en Costa Rica anda de un 20 % hasta un 60%.



En el informe de la Contraloría General de la República DF-OE-IP-14.2005 del año 2005 calculan incluso que el índice de evasión es superior a un 60 %, en el impuesto a sociedades, según los datos estudiados para el año 2002.

Se profundiza en el estudio de la Contraloría General de la República de Costa Rica, No. DFOE-SAF-06-2006, base del Impuesto sobre las utilidades, de los años 1991-2003 y su evasión determinada que tanto los ingresos como los gastos son subdeclarados y que el coeficiente de evasión en renta neta, sobre las utilidades anda cerca al 70 %, por encima de lo que maneja un país como Chile, con el cual se hizo una comparación.

La hipótesis del estudio de la Contraloría en forma muy concreta, se basa en que una tarifa media del 20% generaría una razón con el PIB del 8%. No obstante, la recaudación por impuesto a utilidades aporta aproximadamente 1% del PIB en el período apuntado, esto es, 12.5% de su potencial. Hay una brecha del 87.5%, que se explica por exenciones, deducciones especiales, y otros elementos que se computan en este informe. Incluso suponiendo que fueran tan altos como la recaudación efectiva, quedaría un 75% no explicado, atribuible a evasión preponderantemente.

Algunas de las principales medidas para subsanar este gran problema que se ha sugerido es el control sombra con los omisos y ocultos haciendo transacciones

cruzadas, lo cual ha dado excelentes resultados a la Administración Tributaria del país.

Se propone en este informe de la Contraloría General de la República el uso en el país del sistema de Renta Global, como una sola base imponible que incluya todos los ingresos de un contribuyente y una sola escala de tarifas, no con bases diferentes para, llamadas cedulares, para diferentes hechos generadores y tarifas, para una mayor equidad horizontal en el sistema, aparte de los aumentos que han venido logrando las autoridades tributarias en la recaudación en el país, en parte por el crecimiento económico y en parte por los esfuerzos en el control y la recaudación, que sin duda han ayudado de mucho en los años 2007 y 2008, al fortalecimiento de las finanzas públicas<sup>53</sup>, con algunas disminuciones en el años 2009, sobre todo por los efectos de las crisis internacional, sobre la actividad económica del país.

Como aspecto importante a rescatar en este estudio es que se parte de la hipótesis fundamental de una tarifa media del 20 %, para ser aplicada al PIB y obteniendo luego una relación del 8 % de impuesto sobre la renta.

Actualmente existen tarifas del 10 %, 20 % y 30 % para personas jurídicas. Por otra parte tarifas para personas físicas con actividades lucrativas, que van de un

---

<sup>53</sup>Se puede ampliar el tema en el Informe No. DFOE-SAF-06-2006, División de Fiscalización Operativa y Evaluativo, Impuesto Sobre las Utilidades, Algunos Aspectos de la Base Imponible y la Evasión, de la Contraloría General de la República, en un análisis comparativo Chile con Costa Rica.

10 %, 15 %, 20 % y 25%, así como tarifas para el caso de personas físicas dependientes y otras de un 10 % y 15%, lo que sería muy importante contar con una tarifa ponderada, con base en información detallada de los diferentes impuestos recaudados, por el Ministerio de Hacienda, todo para hacer una demostración de las diferentes bases imponibles y contar con una tarifa ponderada total, que demuestre más en detalle la inferencia realizada, de PIB, impuestos y porcentaje de evasión sobre el impuesto sobre las utilidades.

Debe reconocerse el gran esfuerzo que ha realizado la Administración Tributaria atendiendo estos informes de la Contraloría General, desde la comunicación verbal de los resultados hasta la ejecución de una serie de medidas que piden su accionar inmediato.

Ya en el tema de los Elementos Cuantitativos en este aparte se observa más concreto, donde se ve que cualquier elemento que varíe, para un contribuyente, como ingresos, gastos, base neta, deducciones, tarifa, cuota y pago, afectaría en la determinación de la cifra final de la recaudación del impuestos sobre la renta, por parte del Estado costarricense, así como en el pago del contribuyente, persona física o jurídica, siendo cada vez más interesante estas variables claves, para la presente investigación, tanto por lo sensible que puede significar el manejo de uno de los elementos cuantitativos, como el impacto y dimensión que en suma, pueden llegar a tener.

Se pone de relieve en este tema de la evasión fiscal, la urgencia que existe en el país de cambiar de un sistema de renta cedular, con diferentes bases imponibles y tarifas, pasando a un sistema de Renta Global, con una sola base imponible y una sola tarifa o bien tarifas progresivas, como bien lo recomienda la Contraloría General de la República y se contempla en el proyecto de renta que se encuentra en la Asamblea Legislativa, como se ha estado comentando en la presente investigación, en especial cuando se analizan los contrastes de la Ley actual con el proyecto de Renta Global <sup>54</sup>.

Estos estudios de la Contraloría General de la República han sido presentados y comentados a los funcionarios del Ministerio de Hacienda y a la Administración Tributaria como una paso importante para que inicien su actuación con los diferentes sectores de la economía del país, lo que sin duda deberá haber dado muy buenos resultados como diagnóstico para nuevos controles y el cómo incrementar la recaudación del país, de acuerdo a lo que se indica en la presentación de los mismos.

---

<sup>54</sup> Se aprovecha para reforzar este concepto de un sistema de renta cedular y un sistema de renta global, comprendiendo que el primero, el sistema cedular consiste en un sistema cuyo origen de la renta es la renta producto, mientras que el sistema de renta global se basa en la renta ingreso. El primero, sea el actual basado en la teoría de la fuente y el global basado en la teoría de la acumulación. El primero, actual considera sobre aquel tipo de renta entre el horizonte de el inicio y el final de un período determinado, que proviene de la propia actividad productiva del contribuyente, es decir sobre el flujo de riqueza de los factores de producción trabajo, tierra y capital, que el contribuyente ha puesto para su actividad económica. En cambio el sistema de renta global, basado en la teoría patrimonial es la renta de un flujo total entre el inicio y un final del período, que se define como el incremento experimentado en el patrimonio del contribuyente durante el último período. La renta en este caso incluye cualquier incremento que el contribuyente haya tenido en su patrimonio por factores externos a las actividades económicas del contribuyente, Torrealba (2009). En capítulo seis se dispone de una síntesis de los contrastes sobre los dos sistemas de impuesto sobre la renta, el actual, Cedular y el Global.

## 2.2.10 Concordancia con los principales objetivos del país

Este marco conceptual y global no estaría aterrizado en su contexto económico, sin antes lograr unidad y dimensión al comprender hacia donde debe llevar toda esta temática, cuál es el norte del país, hacia dónde se dirige el costarricense, cuáles son sus postulados básicos, como razón de ser y sobre todo hacia dónde van las grandes metas y objetivos estratégicos, para un mejor desarrollo del país y calidad de vida del costarricense, en los próximos años. Aunque parece lo indicado un poco genérico, lo cierto es que al final, todo se podría mover en mucho con el tema del Impuesto Sobre la Renta, como herramienta de política pública, en cuanto la obtención y distribución de los recursos.

Las principales ideas a lograr por el país, según el Plan Nacional de Desarrollo del país 2005-2010, al menos en estos cuatro años son:

1. Combatir la corrupción
2. Reducción de la pobreza y la desigualdad.
3. Mejorar la calidad y cobertura de la educación.
4. Detener las tasas de crecimiento de la criminalidad.
5. Fortalecer las instituciones públicas y ordenar las prioridades del Estado.
6. Ennoblecere la política exterior del país.

Son sin duda de estas grandes ideas, **el reducir la pobreza y la desigualdad** los dos objetivos estratégicos de mayor relación con el tema que interesa, sin dejar por fuera los otros como mejorar la calidad y la cobertura de la educación, ya que el Estado costarricense necesita recursos, para poder lograr y desarrollar las principales funciones, como lo señala el professor Musgrave, de acuerdo a (Lewis (1989).

55,

Aquí es donde se hace la labor de planeación, como función Gerencial y de Administración Pública y es donde se concatena lo eficiente y lo eficaz de un Sistema de Impuesto Sobre la Renta y de sus Elementos Cuantitativos, a la luz de los grandes postulados del Estado de cara a la ciudadanía civil.

### **2.3 Visión Financiera y Contable**

El estudio de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta está totalmente relacionado con los múltiples propósitos que tienen los estados financiero, para la mayoría de los usuarios en la determinación de las políticas impositivas, de las empresas, cálculos y pagos, de las obligaciones tributarias.

Aquí es donde nacen los datos de los hechos generadores, se ordena en forma significativa la información, se registra, se clasifica y se informa, como parte del

---

<sup>55</sup> Se Pueden ampliar conceptos en el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010, Jorge Manuel Dengo Obregón. Objetivos de Desarrollo del Milenio.

ciclo contable, para llegar a determinar un ingreso, un gasto, una base imponible, para aplicar una tarifa y tener una cuota a pagar a la Administración Tributaria.

Sí es importante sin cambiar, modificar, ni distorsionar el proceder de una normativa tributaria, que una entidad conozca y establezca el proceder correcto de cómo debe cumplir a cabalidad los procedimientos tributarios, cuyos resultados se van a ver reflejados de una u de otra forma en los Estados Financieros de las empresas, como parte de su gestión empresarial.

Cuando se preparan los Estados Financieros, se deben tener claro cuáles son los objetivos de estos, las características y cómo proceder en la medición y cuantificación de las cifras, para lograr los resultados finales a evaluar.

Dentro de los procedimientos que utiliza un Contador Público Autorizado, al presentar su dictamen, son verificar que la información financiera esté conciliada con la información tributaria y hacer sus notas explicativas sobre cualquier diferencia en los Estados Financieros, como uno de los procedimientos que debe revelar, como parte de las Normas Internacionales de Información Financiera, para sus diferentes usuarios <sup>56</sup>.

---

<sup>56</sup> Marco Conceptual, para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, NIIF y Normas Internacionales de Información Financiera, (2006).

El artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta señala también que cualquier diferencia entre los ingresos no gravables, con los gravables, así como gastos no deducibles, con los deducibles el sistema contable deberá informarlo.

Los Estados Financieros pueden ser individuales o consolidados cuando son varias empresas.

No es requerida, ni aceptada, de acuerdo con la legislación tributaria la información consolidada, ya que, la determinación de la obligación tributaria se hace con base en la utilidad gravable de una entidad individual, como una sola figura jurídica y no como un ente económico <sup>57</sup>.

Si es necesario en el caso de las organizaciones y en cumplimiento de la NIC 27 para efectos de los usuarios, preparar y presentar información consolidada, como una sola entidad económica, cuando existen varios centros de ingresos, nacionales e internacionales.

Importante es tener presente que como parte de la información contable y financiera de una empresa, la misma debe mantener siempre a disposición la siguiente información <sup>58</sup>:

- a. Balance
- b. Estado de Resultados
- c. Estado de Cambios en la Posición Financiera
- d. Estado de Variación en el Patrimonio

---

<sup>57</sup> Con el artículo 74 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta se detalla el procedimiento a utilizar en la consolidación de Estados Financieros, siendo el último período fiscal en que se utilizó, para el año 1988.

<sup>58</sup> Norma Internacional de Contabilidad No.1, componentes de los Estados Financieros, (2006)



- e. Notas y Políticas que explican los datos más relevantes de los Estados Financieros.

Todos estos reportes están llenos de datos y de información que a su vez está totalmente relacionada, con los Elementos Cuantitativos, que la Ley del Impuesto Sobre la Renta define.

### **2.3.1 Hipótesis Fundamentales de los Estados Financieros**

El artículo 55 del Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta <sup>59</sup> indica que la base de contabilización para el impuesto sobre las utilidades es la base del devengo contable o del acumulado, en igual forma existe la coincidencia con lo estipulado en la conceptos contables, como hipótesis fundamental, en el cual los eventos y transacciones se reconocen cuando ocurren y no necesariamente cuando se recibe el dinero.

La contabilidad puede informar sobre eventos históricos, caso de compras de activos de fechas anteriores, de pasivos y recursos históricos y movimientos patrimoniales históricos, así como operaciones que se pueden reflejar en el futuro, como cuentas por cobrar, inversiones y deudas y obligaciones que se tienen que atender en el futuro inmediato y hasta de largo plazo.

---

<sup>59</sup> Sistemas contables. Los declarantes deben aplicar los resultados de acuerdo con el sistema contable de devengado o acumulado, no obstante podrán utilizar también el sistema de percibido previa autorización de la Dirección. Art 55 del Reglamento del ISR (Impuesto Sobre la Renta)

La Ley establece o permite, en el caso de personas físicas, la base de efectivo, buscando la simplificación en los procesos de este tipo de contribuyente, de menor cantidad de transacciones, a diferencia de una persona jurídica.

Es sumamente importante, por otro lado, la hipótesis del negocio en marcha en una empresa ya que, este concepto podría cambiar sustancialmente la forma de valorar y cuantificar las operaciones, por ejemplo no es lo mismo saber que un activo se puede depreciar a cuarenta años, a que ese activo quedará sin uso el próximo mes, tampoco es lo mismo saber que una obligación se puede atender a diez años a que esa obligación debe cancelarse la próxima semana, situación que podría cambiar radicalmente si la empresa continuará operando, sino más bien que esa misma entidad termina su vida económica, el próximo mes o el próximo año.

Si bien la situación desde el punto de vista del impuesto sobre la renta, no podrá cambiarse bajo una expectativa de lo que sucederá, de darse una situación contraria al negocio en marcha, si cambiaría sus ingresos gravables y sus gastos deducibles en el cálculo del impuesto sobre la renta, como en el caso de una empresa que quiebra, se fusiona o deja de operar, por cualquier situación, que podrían cambiar considerablemente los Elementos Cuantitativos, para el cálculo de la obligación tributaria, en términos de su dimensión.

### 2.3.2 Elementos de los Estados Financieros

Se observa de cara con los datos reflejados en los Estados Financieros de una entidad, determinar sus elementos que lo componen, en el caso de los Estados de Resultados, las ventas, los costos y los gastos, la utilidad financiera, la utilidad fiscal, que los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la renta, van muy de la mano, con los datos y objetivos que estaría buscando un inversionista, Gerente o de parte de la Administración Tributaria, dependiendo del interés que se tenga, como usuarios de los datos financieros y contables.

Más al detalle de los componentes de los Estados Financieros, como instrumento fundamental que actúa como un vocero de las acciones gerenciales de una organización se tiene que los elementos que componen a estos son los siguientes:

- a. Activos <sup>60</sup>, como aquellos recursos controlados por una entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
- b. Un activo es reconocido en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo, beneficios económicos futuros para la entidad, y además, el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad, según el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (2006).

---

<sup>60</sup> Marco Conceptual, para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, NIIF, (2006).

c. Pasivos <sup>61</sup>, como las obligaciones presentes de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Un pasivo se reconoce en el balance cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además, la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad, (2006).

d. Patrimonio, que es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos, (2006).

De estos tres elementos de un Balance de Situación de una entidad que conforman la ecuación patrimonial si bien no son elementos cuantitativos directos que inciden hoy en el cálculo del impuesto sobre la renta, si pueden incidir en el futuro, generalmente vía costos y ajustes a los resultados, como un ingreso gravable o no gravable o bien como un gasto deducible o no deducible, todo de acuerdo con lo estipulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

---

<sup>61</sup> Marco Conceptual, para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, NIIF, 2006.

e. Ingresos <sup>62</sup>, de una entidad incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias.

Los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.

Las ganancias son otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad.

Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos ordinarios.

Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionados con un incremento en los activos o decremento en los pasivos, y además, el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad, según el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad(2006)

f. Gastos <sup>63</sup>, en el cual se incluyen tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la

---

<sup>62</sup> Sin duda que los Elementos Cuantitativos están presentes en toda esta descripción contable, aquí como Ingresos y más adelante como Gastos

actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toma la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

- g.** Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto. Se reconoce un gasto cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además, el gasto puede medirse con fiabilidad, (2006).

Tanto los ingresos, como los gastos si son en su mayoría propiamente los Elementos Cuantitativos que se ha estado hablando y que en su lógica y estructura va a estar conceptualizados cada uno de los conceptos por la normativa contable, sin perder de vista lo estipulado en la normativa legal correspondiente.

### **2.3.3 Principales cuentas de los Estados Financieros Básicos**

Se detallan para llegar a determinar los datos contables y financieros que componen los Elementos Cuantitativos, cada uno de los grupos del balance y

---

<sup>63</sup> Marco Conceptual, para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, NIIF, (2006).

de los resultados, considerando seguidamente las siguientes cuentas que varían de una empresa a otra, dependiente de la actividad y de las necesidades gerenciales <sup>64</sup>.

## **Balance**

### **Activos**

Efectivo y equivalente de efectivo

Deudores a corto plazo

Inventarios

Inversiones financieras

Propiedades, Planta y Equipo al costo

Depreciación acumulada Propiedad

Planta y Equipo neto

### **Total activos**

### **Pasivo**

Acreedores comerciales

Intereses por pagar

Impuestos por pagar

Acreedores a largo plazo

### **Total pasivo**

---

<sup>64</sup> Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, (2006).

**Patrimonio neto**

Capital en acciones

Ganancias retenidas

**Total patrimonio neto****Total pasivo y patrimonio neto****Estado de Resultados**

Ventas

Costo de ventas

Ganancia bruta

Depreciación

Gastos de Administración y Ventas

Gastos Financieros

Ingresos Financieros

Resultados del período

Impuestos

Utilidad neta

Existen en el caso de un Estado de Flujo de Efectivo, los siguientes grupos de cuentas:

Flujos de efectivo de las actividades de operación



Flujos de efectivo por actividades de operación

Flujos de efectivo por actividades de financiamiento

Se establece con estos tres grupos de cuentas, un neto en las variaciones del efectivo generado en un período determinado, en especial para determinar cuánto aumentó y cuánto disminuyó, a su vez de dónde se tomaron los recursos y en qué se usaron los mismos.

#### **2.3.4 Modelo de la declaración del Impuesto Sobre la Renta de Utilidades**

El formulario No. 101, denominado Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta es el formato estandarizado para que los contribuyentes hagan sus cálculos, presenten y declaren su obligación tributaria ante la Dirección General de Tributación, en el Ministerio de Hacienda, de la República de Costa Rica.

Este formulario contiene principalmente los siguientes aspectos:

- I. Período fiscal
- II. Cédula jurídica
- III. Nombre del declarante
- IV. Activos y Pasivos
- VI. Ingresos
- VII. Costos, Gastos y Deducciones
- VIII. Base Imponible (Renta Gravable)

IX. Créditos

X. Total Deuda Tributaria

### **2.3.5 Utilidad Financiera y Utilidad Fiscal**

Producto de todas las diferencias en la concepción contable, con la legal, deducciones, excepciones tributarias, ingresos gravables y no gravables, gastos deducibles y no deducibles como el caso en este último de aplicación de de tarifas diferenciadas para los cálculos y pagos únicos y definitivos para los intereses sobre inversiones en títulos y otros diferenciadores, hacen que la utilidad financiera de un contribuyente, sea diferente y casi siempre mayor que la utilidad fiscal, o base imponible a la cual se le aplica las tarifas para el cálculo del impuesto sobre la renta.

Un ejemplo de la aplicación de esta metodología de cálculo podría ser de la siguiente manera:

Ingresos totales

Menos: Ingresos no gravables

Ingresos gravables

Menos: Gastos totales

Más: Gastos no deducibles

Base Imponible

Existe todavía otro componente que hace que la obligación tributaria no sea lineal para todos los casos, como sería con la aplicación de la tarifa, caso de empresas con niveles de ingresos diferentes en los cuales se les aplica una tarifa del 30 %, un 20 % y un 10 %, según corresponda <sup>65</sup>.

### **2.3.6 Normas Internacionales de Información Financiera**

Dado la adopción del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica de las NIIFs y la armonización por parte de la Dirección General de Tributación de algunas NICs seguidamente se detallan las NIIFs, Normas Internacionales de Información Financiera, así como las NICs, las Normas Internacionales de Contabilidad vigente a partir del año 2006, de manera que se pueda disponer del esquema básico de la normativa aplicable y de aquí poder extraer lo que se aplica y no se aplica, en un análisis posterior.

Se deberá analizar qué normativa adoptó y aprobó el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y qué normativa contable armonizó la Administración Tributaria.

---

<sup>65</sup> El artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que el sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegase a aprobar y adoptar en el futuro. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina utilidad neta del período. Para obtener la renta imponible del período, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del período el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 relativa al impuesto sobre la renta diferido.

## **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**

Seguidamente se detallan las Normas Internacionales de Información Financiera, vigentes, a partir del año 2006:

NIIF 1 Adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera

NIIF 2 Pagos Basados en Acciones

NIIF 3 Combinación de Negocios

NIIF 4 Contratos de Seguros

NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la venta y Operaciones Discontinuas

NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales

NIIF 7 Instrumentos Financieros

## **Normas Internacionales de Contabilidad**

NIC 1 Presentación de Estados Financieros

NIC 2 Inventarios

NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo

NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

NIC 10 Hechos ocurridos después de la fecha de balance

NIC 11 Contratos de Construcción

NIC 12 Impuestos a las ganancias

NIC 14 Información Financiera por segmentos, se deroga a partir de enero 2009

NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo

NIC 17 Arrendamientos

NIC 18 Ingresos Ordinarios

NIC 19 Beneficios a los empleados

NIC 20 Contabilización de las subvenciones del Gobierno e Información a

Revelar sobre ayudas gubernamentales

NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambios de la moneda

extranjera

NIC 23 Costos por Intereses

NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas

NIC 26 Contabilización e información Financiera sobre planes de beneficios por

retiro

NIC 27 Estados Financieros consolidados y Separados

NIC 28 Inversiones en empresas asociadas

NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

NIC 31 Participación en negocios conjuntos

NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e información a revelar

NIC 33 Ganancia por acción

NIC 34 Información Financiera Intermedia

NIC 36 Deterioro del valor de los activos

NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes

NIC 38 Activos Intangibles

NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

NIC 40 Propiedades de Inversión

NIC 41 Agricultura

Se adoptan también en el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica las Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad Nos. siete, 10, 12, 13, 15, 21, 25, 27, 29, 31, 32, así como las CINIIF Nos uno, dos, tres, cuatro, cinco, seis, siete, ocho, nueve, 10, 11 y 12 del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF).

### **2.3.7 Estandarización Contable y los Elementos Cuantitativos**

Si por un lado se cuentan con los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, Ingreso, Gastos, Base Imponible, Tarifa y Cuota Final y se sabe que no se puede llegar hacer un abordaje final, en la determinación de la obligación tributaria del contribuyente, sin antes no se aplica toda la técnica contable utilizada en la empresa, Las Normas Internacionales de Información Financiera, las normas contables aprobadas por el Colegio de Contadores Públicos y las normas contables armonizadas por la Administración Tributaria deben buscar hacer una sola plataforma sobre todo en lo que respecta al tema de la Unidad de estudio Utilidades, como lo señala Camacho (2006) sobre la Necesidad Sustancial y

formal de contar en el país, con un Plan General de Contabilidad, desde el punto de vista tributario <sup>66</sup>.

## **2.4 Principales cambios en los Elementos Cuantitativos**

Fue en el año 1988 que con Ley 7092 se establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento vigentes hasta la fecha, la cual será la base del análisis en el presente estudio.

Ya se mencionaban en la Exposición de Motivos de esta ley, los conceptos sobre la capacidad contributiva, distribución del ingreso, grado de progresividad del sistema tributario, equidad horizontal y vertical, concentración de familias pobre en el área rural, principio de renta mundial, convenios internacionales, incrementos patrimoniales, renta presuntiva, ganancias no habituales y otros, con tres impuestos diferentes a saber: Impuesto a las utilidades, el gravamen al ingreso personal y el tributo sobre los pagos o créditos a beneficios domiciliados en el exterior <sup>67</sup>.

Se creó en el año 1995, la Ley de Justicia Tributaria. Esta Ley tuvo como propósito hacer algunas reformas al Código de Normas y Procedimientos

---

<sup>66</sup> Necesidad de un Plan General Contable en Costa Rica, Camacho, (2006), para una mejor estandarización y simplificación tributaria, tema presentado en el Seminario de la Procuraduría sobre Derecho Tributario y Presupuestario.

<sup>67</sup> Se amplía sobre los cambios que hubo entre la Exposición de Motivos al Proyecto de Ley de impuesto sobre la Renta que luego derivó en la actual ley 7092( expediente legislativo 8975), así como del proyecto original mismo, el sistema de imposición sobre la renta que entró al cause legislativo fue radicalmente diferente del que salió. Imposición Sobre la Renta (2003).

Tributarios, especialmente en lo que respecta al régimen sancionador del sujeto pasivo <sup>68</sup>.

La Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, con el No.8114 se creó el nueve de julio del 2001, con la eliminación de una serie de regímenes menores e impuestos. Desde el punto de vista de los Elementos Cuantitativos aquí se redujeron los plazos para la declaración y pago del impuesto sobre la renta, pasando de tres meses, a dos meses y medio, sube la tarifas del 5 % al 15 % sobre el pago de dietas y salarios en especie.

Se elimina la reevaluación de activos fijos, lo cual reduce los gastos deducibles en la base imponible de las empresas.

Sube la tarifa de impuesto sobre la renta para contribuyentes del Régimen Simplificado de un cinco por ciento a un 10 %. Se estableció \$125.000,00 de impuesto anuales para las los Bancos Offshore, entre otros aspectos.

La Dirección General de Tributación a finales de de este mismo año, 2001, con la resolución No. 52-01 estableció también por primera vez una armonización de las Normas Internacionales de Contabilidad, llamadas las NICs, aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, como una decisión trascendental en la determinación de la renta imponible del contribuyente,

---

<sup>68</sup> Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, tratado ampliamente por Torrealba (1997).



siendo de aplicación en las siguientes cuentas y conceptos de las empresas, considerando las NICs respectivas: Inventarios (NIC 2), Propiedad Planta y Equipo (NIC 4.16 y 36), Impuesto sobre la renta diferido (NIC 12), Cambios en los precios (NIC 15 y 29), Arrendamientos (NIC 17), Ingresos (NIC 18), Costo por intereses y variaciones cambiarias (NIC 21 y 23), así como los costos de investigación y desarrollo y activos intangibles (NIC 38)

Después de varios estudios sobre el régimen tributario se creó en el año 2002, la Ley de Contingencia Fiscal, como una forma para mejorar los ingresos del país en el marco de un pacto social, considerando aspectos de reducción del gasto, recaudación y directrices para el ordenamiento de las finanzas públicas.

Se creó un elemento cuantitativo como fue el 0.1% sobre el patrimonio de las personas jurídicas, sobre el exceso de los treinta y cinco millones de patrimonio, exceptuando aquellas empresas que hubieran registrado pérdidas en el período fiscal 2002, sin que el impuesto pudiera ser una partida deducible de la base imponible. Otro criterio de excepción era para aquellas empresas con un capital social inferior a los quinientos mil colones.

También en esta Ley se establece un impuesto extraordinario sobre las utilidades de las empresas en el período fiscal 2003 y del 2004, hasta completar doce meses, cuya base imponible era la renta imponible.

Se estableció un impuesto de un seis por ciento, un cuatro por ciento y un dos por ciento sobre dependiendo del nivel de ingreso de las empresas.

Se creó en igual forma para las personas físicas con actividades lucrativas, un impuesto extraordinario de dos por ciento, tres por ciento, cuatro por ciento y cinco por ciento dependiendo del nivel de ingresos. Finalmente para personas con trabajo dependiente, con tarifas de un cinco por ciento, tres por ciento, 2,5% dependiendo del nivel de ingreso, así como para pensiones y jubilaciones de un cinco por ciento, 10 %, 15 %, 20 % y 25 %

Finalmente sobre la renta disponible se estableció un uno por ciento y un 1,5 %, sobre aquella renta gravada, con un cinco por ciento o con un 15 %

Hubo otros incrementos del 0.8 % sobre rendimientos financieros, sobre ganancias de capital de 0.5 % y algunos incrementos en lo que eran las remesas al exterior de un 0.50 % hasta un tres por ciento, según las tarifas aplicables a cada concepto.

Debe considerarse que esta ley 8343 del 12 de diciembre del 2002 se estableció como un Plan de Contingencia Fiscal de doce meses, con el objeto de racionalizar el gasto público, mejorar la eficiencia en la recaudación tributaria, así como generar nuevos ingresos en el marco de un pacto social, por un monto total

combinado de cien mil millones de colones, lo que podría llamarse como un asunto temporal por corresponder únicamente a un período de doce meses

69

## **2.5 La Base de Estudio de los Elementos Cuantitativos.**

La Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988 es la base legal al sistema del impuesto sobre la renta actual en Costa Rica, en la cual se define los criterios legales y técnicos para determinar y cancelar los impuestos, de las rentas de fuente costarricense, tanto para personas físicas, como para personas jurídicas.

Esta Ley incluye varios títulos, siendo los de mayor importancia para los efectos de este estudio y que se han definido como unidades de estudio, los siguientes:

- **Título I. Del impuesto sobre las utilidades**
  
- **Título II. Del impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión**
  
- **Título IV. Del impuesto sobre las remesas al exterior**

---

<sup>69</sup> Temporalidad, tratado en Imposición Sobre la Renta por considerar el gravamen de aquellas rentas devengadas o percibidas dentro del período fiscal establecido, para tal fin o empresa, Torrealba (2009).

En las Normas Internacionales de Contabilidad se puede considerar también como el período utilizado, para hacer el corte de las operaciones en una fecha dada, buscando una relación y correlación de la fecha con el monto de la operación, de manera que ambos datos estén concatenados.

Se tiene en el Título I, el Impuesto sobre las utilidades en el cual la ley considera claramente todos aquellos Elementos Cuantitativos, como de renta bruta, renta neta, gastos deducibles y no deducibles, así como las rentas netas presuntivas, para la determinación de la renta imponible y llegar aplicar la tarifa según corresponda. También se incluye el tratamiento para la renta disponible, una vez calculado el impuesto, formas de liquidación y su pago correspondiente.

Más en detalle, el Título I, para este estudio, nos va interesa analizar lo siguiente:

- El cálculo de la renta neta
- Renta neta presuntiva de préstamos y financiamiento
- Renta neta presuntiva de empresas no domiciliadas
- Otras rentas netas presuntivas
- Renta neta disponible
- Retenciones en la fuente
- Renta neta disponible para sociedades de capital
- Extranjeros que prestan servicios en el país

Sobre el Título II del impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión, se analizará la base imponible y el hecho generador, las tarifas, los ingresos no afectos al impuesto, los períodos de trabajos discontinuos, rentas accesorias, sanciones, su retención y pago.

Aquí interesa:

- Las rentas personales mensuales que perciba el contribuyente
- Las rentas accesorias
- Rentas de más de un empleador
- Rentas de otras actividades
- Remuneraciones a diplomáticos

Del Título IV, del impuesto sobre las remesas al exterior donde se establece la materia imponible y el hecho generador, casos especiales como bancos, la tarifa, liquidación y pago.

## **2.6 La Normativa Contable aprobada por el Colegio de Contadores Públicos**

El Colegio de Contadores Públicos desde el año 1999, hizo una adopción parcial de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Optó en agosto del 2001, en forma total todas las Normas Internacionales de Contabilidad, hoy conocidas como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el propósito de fomentar la calidad, comparabilidad, claridad y la transparencia en la preparación de los Estados Financieros de las empresas.

El Colegio de Contadores Públicos, para el 26 de abril del 2007, ratifica y amplía sobre la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y sus

interpretaciones y se refiere al uso también de las disposiciones de la NIF A-3 y el nuevo boletín NIF B-16 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, para aquellas empresas sin ánimo de lucro las cuales puedan o no utilizar las normas de contabilidad y en su defecto puede utilizar las normas emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que corresponde al Boletín B-2.

Cualquier modificación a las Normas o Interpretaciones en vigor, las nuevas Normas o Interpretaciones que sean en el futuro debidamente aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, se considerarán automáticamente incorporadas a la normativa de aplicación obligatoria en Costa Rica.

Las Normas Internacionales de Información Financiera, sin menoscabo de posibles cambios, modificaciones o exclusiones comprenden:

- Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros
- Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
- Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

El Colegio de Contadores públicos por otra parte, también adopta las Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad, Nos. 7, 10,

12,13,15,21, 25,,27,29,31,32, así como las CINIF Nbs 1,2,3,4,5,6,7,8,9,10,11 y 12 del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera.

También en abril del 2007 mediante circular 12-2007 el Colegio de Contadores Públicos deja sin efecto la circular 11-2007 en el cual emite algunos lineamientos sobre la normativa contable para cooperativas, asociaciones solidaristas y otras, para efectos de los dictámenes del Contador Público Autorizado, de donde se desprende que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ha realizado una adopción total de las Normas Internacionales de Información Financiera, para empresas con ánimo de lucro.

## **2.7 Armonización de la Normativa Contable por la Administración Tributaria**

Se estudian en forma especial, por la importancia que revisten las resoluciones tributarias en todo este análisis de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, las Resoluciones No. 52-01 y la No. 10, del seis de diciembre del dos mil uno, sobre los criterios interpretativos respecto al impuesto sobre las utilidades, según las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, la Resolución No. 56 del doce de diciembre del dos mil uno, la Resolución No. 4 del veintinueve de enero del dos mil dos, así como las Resolución 42-02 del diez de octubre del dos mil dos, todas de la Dirección General de Tributación, del Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

También se considera el Decreto 32876-H sobre el arrendamiento Operativo y el Arrendamiento Financiero.

Estas disposiciones producen cambios y actualizaciones de la normativa contable aplicable a los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta Costarricense, razón por la cual requieren ser incorporadas como parte del marco referencial que se debe estudiar en la presente investigación.

Tanto la perspectiva legal de los Elementos Cuantitativos, como la normativa contable, son los dos bloques de estudio que muestran la plataforma que se irá utilizando para hacer estos abordajes más adelante, en un análisis de la relación existente entre estos dos campos, del accionar legal por un lado, de lo que establece la normativa tributaria, sobre el Elemento Cuantitativo y por otro lado la normativa y criterios contables, sobre el Elementos Cuantitativo, hasta llegar al cálculo final de la cuota tributaria, según la Ley Actual.

## **2.8 Contrastes con el Proyecto de Renta Global.**

No es importante saber en esta parte del estudio sobre los contrastes de los Elementos Cuantitativos del Proyecto de Renta Global, con la Ley actual del Impuesto Sobre la Renta, si el Gobierno actual promovería de nuevo el proyecto que estuvo en la Asamblea Legislativa, hace aproximadamente dos años, sino que lo importante es analizar los contrastes que tendrá el Sistema de



Impuesto sobre la Renta actual, basado en criterios de territorialidad, de Ingreso, Renta y Cédular, en comparación con un Sistema de Renta basado en una sola base Global, en la riqueza del contribuyente y en cualquier variación patrimonial, que el contribuyente presente.

Antes de abordar algunas generalidades del Proyecto de Renta, en lo que respecta al impacto que tendrían los Elementos Cuantitativos, mencionarán de primero los tres sistemas tributarios, que generalmente adoptas los países.

Tres formas de imposición más importantes existen, según Villegas (2005).

**1. Sistema Cédular o Analítico.** En el cual se grava la fuente según su origen si es trabajo, capital o mixto, lo que no permite llegar a la totalidad de las rentas de cada persona. Consiste en dividir las rentas en categorías o cédulas, según su origen y aplicar una alícuota proporcional a cada una de las rentas.

**2. Sistema Global o sistémico.** Aquí se grava el conjunto de rentas de una persona sin considerar su origen, con el inconveniente de caer en injusticias por tratar todos estos tipos de renta en forma igual. El sistema es personal y la alícuota puede ser progresiva.

**3. El sistema mixto.** Es un perfeccionamiento de los dos sistemas cédular y global, considerando el origen de las fuentes de ingresos, puede haber

progresividad y deducciones personales, es más usado en sistemas tributarios modernos <sup>70</sup>.

Cualquier que sea el sistema tributario que se adopte en un país, siempre existirán cambios sustanciales de los Elementos Cuantitativos, como variables determinantes del cálculo de la obligación tributaria del contribuyente, especialmente en lo que respecta a ingresos gravables y gastos deducibles.

Concretamente el caso de Costa Rica el Proyecto de Renta Global, según el artículo dos, se entenderá como la totalidad de las rentas y el hecho generador del contribuyente, para el caso de personas físicas y lo compondrán las siguientes rentas:

- a. Rentas del Trabajo definidas en la Ley.**
- b. Las rentas del capital**
- c. Las rentas de actividades económicas**
- d. Las ganancias o pérdidas patrimoniales**
- e. Las Imputaciones a la renta**

---

<sup>70</sup> Se puede ampliar los concepto de Renta Producto y de Renta Riqueza, en la Imposición Sobre la Renta en Costa Rica, Torrealba,( 2009).

Se producirá para el caso de personas jurídicas, el hecho generador independientemente del lugar donde se haya creado, bien sea fuera del territorio nacional y las generadas dentro del territorio nacional, en el momento del devengo y las rentas que incluyen son las de actividades económicas, de capital, las ganancias y pérdidas patrimoniales, las ganancias de patrimonio injustificadas, las adquisiciones a título gratuito incluyendo subvenciones y otras ayudas fiscales o financieras por parte de entes públicos, así como las imputaciones a la renta.

Se analizarán en esta investigación, los contrastes de los Elementos Cuantitativos entre el Sistema de Renta actual, con un Sistema de Renta, como fue presentado el Proyecto de Ley a la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica y que por estrategia del Gobierno de turno, se consideró conveniente retirarlo del orden Legislativo <sup>71</sup>.

## **2.9 Hipótesis del Estudio**

### **¿Conocer la relación de los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto**

**Sobre la Renta en la determinación de la Obligación Tributaria del contribuyente?**

---

<sup>71</sup> En apartes anteriores se hicieron consideraciones señaladas por parte de los partidos políticos del país y del Gobierno de turno sobre posiciones para echar a caminar una reforma tributaria y sobre posibles impuestos y aumentos en la carga tributaria del país, lo que sin duda permite retomar el tema con mayor interés, referente a lo presentado y estudiado hasta la fecha en materia del impuesto sobre la renta global, que en general su orientación es sobre una base global, para una mayor equidad horizontal y una tarifa progresiva, para una mayor equidad vertical.

Es la Ley del Impuesto Sobre la Renta la que define los conceptos de cómo llegar a determinar la obligación tributaria de una persona física o jurídica, sin embargo, le corresponde a todo un sistema contable y financiero, regido por postulados y normativas que delimitan técnicamente el cómo llegar a determinar los cálculos de la obligación tributaria del contribuyente, sea una persona física o jurídica, en especial cuando se trata del Impuesto Sobre la Renta, sobre Utilidades.

Se hacen Ejercicios para simular el cálculo del impuesto sobre la renta, para personas físicas y jurídicas, para llegar a aparejar las definiciones legales de los Elementos Cuantitativos, con la conceptualización contables, desde el punto de vista de las Normas Internacionales de Información Financiera.

**¿Conocer la normativa contable que se debe aplicar en Costa Rica, para la determinación del impuesto sobre la renta?**

Se sabe que existen las Normas Internacionales de Información Financiera, denominadas las NIIFs, usualmente con un mayor uso en los países Europeos y de Latinoamérica.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y La Guía de Principios de Contabilidad General Aceptados, los PCGA, que están vigentes en los Estados Unidos de Norteamérica, pero para los efectos de esta investigación, se necesita delimitar la normativa contable, que se deben aplicar, debidamente autorizada en el país

Existen por otra parte siete Normas Internacionales de Información Financiera, treinta Normas Internacionales de Contabilidad, pero se necesita saber qué de esta información sirve para determinar la utilidad fiscal y qué excepciones hace la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria del contribuyente.

### **¿Contrastes que tienen los Elementos Cuantitativos del Proyecto de Renta Global, en comparación con la legislación actual?**

Mucho se ha escrito sobre el proyecto de impuesto sobre la renta que quedó en primer debate en la Asamblea Legislativa de Costa Rica. También se han lanzado algunas cifras de ingresos tributarios para el Estado Costarricense, que podrían ayudar en un momento dado a la aprobación del mismo, sin embargo, no se ha logrado hacer una demostración aritmética con ejercicios y escenarios de lo actual y lo proyectado, que estime la disminución o incremento que tendría el renglón del Impuesto Sobre la Renta.

Es de mucha importancia para el Estado Costarricense, de llegarse aprobar o no el proyecto de esta naturaleza, por encima de los superávits o déficits de las finanzas públicas del país, los resultados obtenidos en la presente investigación.

Principios como la igualdad, la equidad, la razonabilidad, la proporcionalidad, la capacidad contributiva y económica del contribuyente, así como la distribución del ingreso y las oportunidades para todos los costarricenses, llevar siempre al

cumplimiento responsable de parte del Estado y de la ciudadanía civil, de las tres funciones básicas, del sector público, señaladas por Richard Musgrave, de acuerdo a Lewis(1989):

- 1. Asignar los recursos necesarios.**
- 2. Distribuir estos recursos en forma eficiente.**
- 3. Mantener la estabilización de la economía.**

Estas cuatro hipótesis fueron las respuestas buscadas en la presente investigación, con el fin de aclarar las dudas sobre algunos conceptos y criterios utilizados, en la aplicación de los Elementos Cuantitativos, del Impuesto Sobre la Renta Costarricense y la Normativa Contable.

Se esperaba llegar a estimar el posible impacto que tendría hacer cambios de Sistema de Renta Actual, al nuevo Proyecto de Renta Global, como estrategia de desarrollo país, desde el punto de vista de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, teniendo así un resultado medible y cuantificable, por lo que se hacen ejercicios, simulando la situación actual y la posible situación con el Sistema de Renta Global, datos de interés, para la formulación de políticas públicas, en el país, cuyos planteamientos y resultados se podrán encontrar en el capítulo sétimo.

## CAPÍTULO 3

### MARCO METODOLOGICO

#### 3.1 Introducción al Marco Metodológico

El marco metodológico de una investigación según Barrantes (2002), consiste en definir el cómo y con qué, se realizó el estudio.

Se definirá en el presente capítulo, el tipo de investigación utilizado, siendo esto uno de los elementos fundamentales, donde se explica la naturaleza de la investigación, sus orígenes, las herramientas utilizadas, los alcances y limitaciones de la misma.

Se detallan las unidades de estudio, las categorías y sub-categorías, como bloques, para mantener la unidad del tema, como un todo y sus partes, desde su inicio, hasta el final de la investigación.

También, se define las técnicas y estrategias para el análisis de los datos, los diseños de herramientas utilizadas, como instrumentos para aumentar la seguridad, en el manejo de la información, así como cuadros y matrices de información, que ayudaron al estudio de esta temática.

Se obtuvo opinión especializada en el país, mediante cuestionarios y entrevistas, lo que fue fundamental, sobre todo considerando que es un tema

muy técnico, donde convergen aspectos legales, económicos, financieros-contables y administrativos, siendo a la vez en un tema, de interés nacional.

Se hacen, para visualizar mejor toda la integración de los Elementos Cuantitativos y su funcionalidad en el cálculo de la obligación tributaria del costarricense, diagramas que ayudan en una forma resumida a tener un panorama completo de la conceptualización y funcionalidad de los Elementos Cuantitativos, en el tributo final a cancelar.

También, se hacen ejercicios prácticos con escenarios, que permiten materializar y documentar la relación existente entre los Elementos Cuantitativos, tanto para la ley actual, como para el proyecto de Renta Global, en un análisis de contrastes.

Finalmente se hacen proyecciones de los resultados simulados con diferentes escenarios, considerando datos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Actual y del Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta Global.

### **3.2 Tipo de Investigación**

El tipo de investigación que se realizó mediante el análisis e interpretación de documentos, textos, artículos y revistas, así como información muy variada en los diferentes medios de comunicación, criterios de los expertos en el país, conversaciones con los contribuyentes en el transcurso de la investigación, sobre todos los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta



Costarricense fue de tipo cualitativa y el método utilizado fue el método Hermenéutico-Dialéctico,<sup>72</sup> en el cual se buscó descubrir los significados de los datos, interpretar lo mejor posible las palabras, los escritos, los textos, así como cualquier otro dato u obra, manteniendo su singularidad y objetividad, en el contexto, del que forma parte<sup>73</sup>.

Se hacen descripciones sobre algunos de los temas desarrollados, además de correlaciones de los elementos cuantitativos que se definen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con temas de tipo financiero y contable, para lo que se utilizan también las Normas Internacionales de Información Financiera.

---

<sup>72</sup> Dilthey, uno de los principales exponentes del método hermenéutico en las ciencias humanas define la hermenéutica como proceso por medio del cual conocemos la vida psíquica con la ayuda de signos sensibles que son su manifestación. Es decir que la hermenéutica tendría como misión descubrir los significados de las cosas, interpretar lo mejor posible las palabras, los escritos, los textos y los gestos, así como cualquier acto u obra, pero conservando su singularidad en el contexto de que forma parte. Curso de Métodos Cualitativos en la Investigación Gerencial, Doctorado en Ciencias de la Administración, Abarca (2004).

<sup>73</sup> Se perfila la investigación cualitativa no como ausencia de estadística en los procesos investigativos sino más bien como otras estrategias, a veces complementarias y otras con carácter propio, útiles a quienes investigan e intervienen en la transformación de eventos o situaciones. Los métodos cualitativos, con todos sus cuestionamientos y los resquemores que despiertan a ciertos profesionales, aparecen como dispositivos interesantes para manejar e interpretar la incertidumbre, la contradicción, la estabilidad-cambio, los intereses contrapuestos que permea el mundo social, económico, cultural y político. Curso doctoral sobre Métodos Cualitativos de Investigación Gerencial, Abarca (2004). Por la relación con el tema de estudio importante también es mencionar el concepto de Hermenéutica crítica, según Abarca (2004), como la comprensión que se tome en cuenta las condiciones históricas en la que un fenómeno pueda haber ocurrido, pero sobre todo valorar los elementos históricos que condicionan una determinada interpretación. La finalidad es la clasificación de los hechos y de las comprensiones, como por ejemplo, decisiones administrativas y financieras que un momento dado se pudieran haber tomado a partir de interpretaciones distorsionadas o incompletas de la realidad, Abarca (2004).

No existe un solo método científico. Cada uno es correcto para un escenario diferente. En la filosofía de Descartes no hay ninguna verdad encontrada que no fuera disputada y que no sea dudosa. Trabajo preliminar de una versión resumida en castellano de La Lógica de las ciencias y las humanidades, Fillmer Stuart C. Northrop (2002)

De todo este análisis también nacen situaciones muy técnicas que requieren una labor explicativa, hasta llegar a tener un mayor significado de los datos estudiados, como los ejercicios prácticos que se desarrollan y otros, haciendo luego matrices, resúmenes y síntesis con los datos finales, para llegar a un abordaje y conclusiones de todo el trabajo desarrollado.

### **3.3 Categorías y Sub-categorías de Análisis**

Se entiende por categorías los niveles por donde serán caracterizadas las unidades de análisis.

Cada unidad de análisis se caracteriza o encasilla en uno o más sistemas de categorías, Hernández, Fernández y Baptista (2003). En el caso que atañe, se han definido dos tipos de unidades de estudio, siguiendo la clasificación que realizada por Torrealba (2009) en la Imposición Sobre la renta en Costa Rica, que son:

1. Unidad de análisis para el Impuesto sobre la Renta de las Utilidades
2. Unidad de análisis para Impuestos sobre la Renta con Retención

Se incluye en la primera unidad de análisis, únicamente lo que corresponde al impuesto sobre las utilidades de las empresas.

La segunda unidad de análisis incluye en su orden, el impuesto sobre la renta disponible, el impuesto sobre la renta proveniente del mercado financiero, el impuesto sobre la renta de personas físicas dependientes, pensionadas o jubiladas y finalmente el impuesto sobre las remesas al exterior, siendo estos impuestos de la unidad segunda, de una retención específica.

El alcance según la Ley del Impuesto Sobre la Renta Costarricense, sería para:

- 1. El Impuesto sobre las Utilidades**
- 2. El Impuesto Sobre las rentas del trabajo dependiente, pensiones y jubilaciones**
- 3. El Impuesto Sobre la Renta sobre las Remesas al Exterior.**

Se definieron cinco categorías de análisis<sup>74</sup>, de las cuales dos corresponden a la plataforma legal, una a la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual y la otra al Proyecto de Ley sobre la Renta. Por otra parte hay tres categorías de análisis que corresponden al campo contable, una categoría que serían las Normas Internacionales de Información Financiera, otra, las normas de contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y

---

<sup>74</sup> Las categorías de análisis se constituyen en elementos sustantivos. No se parte de hipótesis previas, no se recurre a variables, pero sí se usan definiciones conceptuales de las categorías de análisis. Curso doctoral de Métodos de Investigación Cualitativa, Abarca (2004), sobre diferencias entre objetivismo y constructivismo.

otra categoría la normativa contable armonizada por la Dirección General de Tributación.

Estas cinco categorías de análisis han sido el marco conceptual de esta investigación, que orientaron el problema y que fueron la guía para el proceso metodológico y abordaje final, en el análisis e interpretación de los datos investigados.

**Concretamente las cinco categorías de análisis y en orden en que se van a estudiar, serán:**

- 1) De la Ley del Impuesto Sobre la Renta Actual.**
- 2) Las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- 3) Las Normas de Contabilidad adoptadas y aprobadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica**
- 4) Las Normas Internacionales de Información Financiera, armonizadas, por la Dirección General de Tributación.**
- 5) Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta**

Se analizaron en la primera Unidad de estudio Impuesto sobre la Renta de Utilidades, las cinco categorías y en la segunda Unidad e estudio Impuesto sobre la Renta con Retención, se analizaron únicamente dos categorías, la 1 y la 5, esto debido que la 2, 3 y 4 son únicamente categorías relacionadas con el impuesto sobre las utilidades y no sobre el impuesto con retención, excepto

cuando existan pronunciamientos tributarios, decretos u otras disposiciones que afectan directamente a la Unidad de estudio, Impuestos con Retención

75 .

### **Sub-categorías de Análisis**

Se analizan para cada categoría a su vez, cinco (5) sub-categorías, tanto en lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual y el Proyecto de Renta ,como para la normativa contable aprobada por el Colegio de Contadores Públicos y armonizada por la Dirección General de Tributación, las cuales son:

- **Ingresos o manifestación de renta**
- **Gastos deducibles y no deducibles**
- **Base Imponible**
- **La tarifa que se aplica a la Renta Neta**
- **Cuota final**

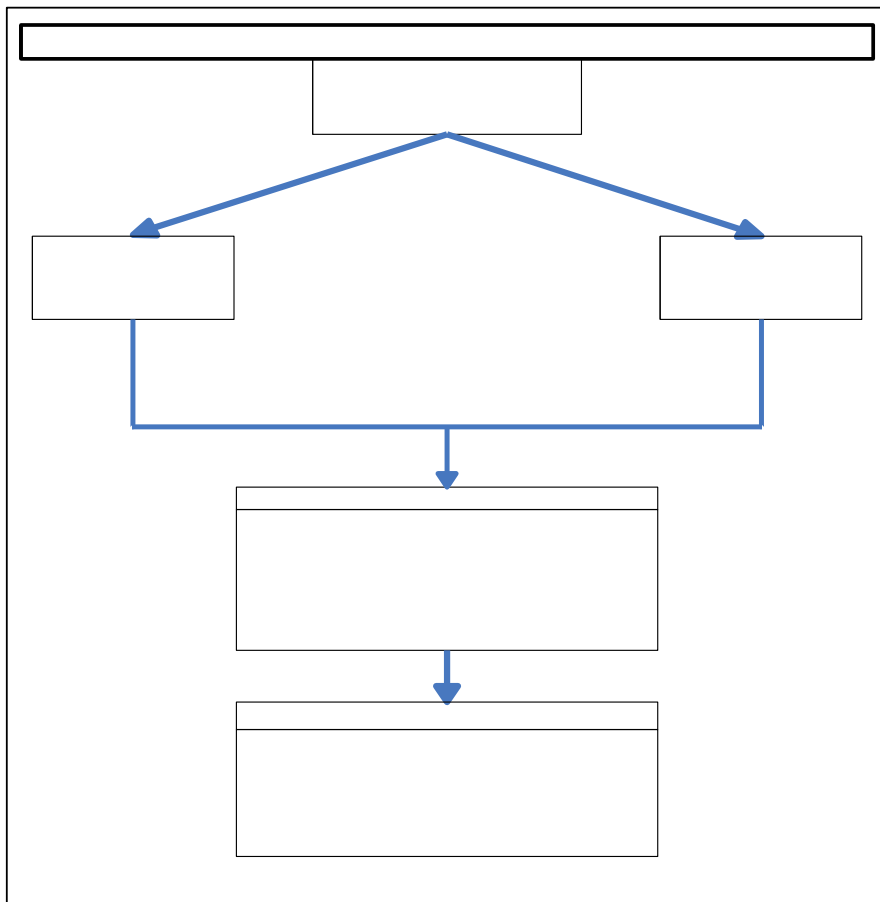
De esta manera el análisis garantiza que no van a existir vacíos en la investigación y que se va a mantener la unidad necesaria de los datos, que produzcan los buenos resultados de la investigación.

---

<sup>75</sup> Mantener el equilibrio entre la integración y la diferenciación es fundamental en las estrategias de análisis de datos cualitativos. Por lo que además, de la diferenciación de las categorías se debe de procurar integrar los datos en categorías amplias, en un proceso deductivo-inductivo permanente, hasta que se considera que existe una buena teoría, que tendrá como base una taxonomía rigurosa. Infiriendo y Verificando conclusiones de datos cualitativos, Armando Loera Varela. Un Qualitative data Analysis: An Expanded Sourcebook, Matthew B. Miler y A. Michael Hberman, Sage Publications, Londres, 1994. Material usado en curso doctoral para Métodos Cualitativos de Investigación Gerencial, Abarca, (2004).

Seguidamente se presenta el diagrama número uno, que muestra la estructuración para este análisis, partiendo de las dos unidades de estudio, pasando a las categorías y luego a las sub-categorías de análisis que se han definido, para la presente investigación, de tipo cualitativa.

### Unidades, Categorías y Sub-categorías de análisis



Fuente: Elaboración propia para la división del trabajo.

### 3.4 Técnicas y Estrategias para el Análisis de los Datos

La construcción de información con base en técnicas e instrumentos es un paso fundamental en la investigación cualitativa, con lo que se culminará la producción y el ordenamiento del material protocolar, que podrá consistir en unos cuantos documentos escritos, Martínez (1996).

La presente investigación está muy pronunciada en la lectura y análisis de textos, artículos, lectura de revistas, enlaces de Internet y datos que aparecen en la noticias diariamente, por todos los medios de comunicación colectiva del país, así como de otras fuentes de información.

Concretamente se usaron las siguientes técnicas:

- Cuadros analíticos para el estudio de datos
- Cuadros de contrastes y análisis sobre los datos estudiados
- Diagramas para el análisis del ciclo completo de la aplicación de los Elementos Cuantitativos
- Cuestionarios para la obtención de información de expertos, cámaras y colegio profesionales.
- Ejercicios y escenarios para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta



Más adelante en la construcción de instrumentos se detallarán los pormenores de la forma en que se prepararon y se usaron los mismos, para llegar a un análisis profundo de los pormenores de cada Elemento Cuantitativo.

Como lo menciona, Rodríguez, Gil y García, (1996) el análisis de datos es como un conjunto de manipulaciones, transformaciones, operaciones, reflexiones que se realizan sobre los datos, con el fin de extraer significado relevante, en relación a un problema de investigación dado, tal y como se procederá, en la presente investigación.

Las técnicas y los instrumentos juegan un papel fundamental aquí, para documentar lo que se va construyendo en el proceso de lectura y análisis de datos, dando una formalidad y unidad a lo estudiado, a la luz de los postulados centrales de la investigación.

Usando la técnica básica en este ir y venir del análisis de los elementos cuantitativos, sugerida por Dilthey del círculo hermenéutico, Martínez, (1996), que consiste en un movimiento del pensamiento que va del todo a las partes y de las partes al todo, de manera que en cada movimiento aumente el nivel de comprensión.

### 3.5 Sujetos y Fuentes de Información

#### 3.5.1 Actividades que se desarrollaron:

- Se recopiló información desde antes y en el desarrollo de los diferentes cursos de este Posgrado en Ciencias de la Administración, en el cual el único participante en calidad de sujeto del presente trabajo, es el que suscribe esta investigación.
- Las fuentes de información de este trabajo de investigación fueron de dos tipos, por un lado la información que se considera primaria, en el tanto va ser con base en cuestionarios y entrevistas con expertos.
- También, con el desarrollo de ejercicios y escenarios, para lograr una aplicación y abordaje de los procedimientos y las cifras que ayuden a la medición y cuantificación de la obligación tributaria del costarricense.
- Se usaron por otra parte las fuentes secundarias de naturaleza documental, tales, como libros, escritos, artículos, leyes, seminarios, legislación de otros países, normativa contable internacionalmente y del país, que sería la mayor cantidad de datos que se van a usar.
- Muy en especial en esta clase de fuentes secundarias se utilizaron artículos de especialistas que se han ido recopilando sobre la materia,

como producto de la experiencia, en el campo financiero, contable y tributario.

- Se utilizaron sobre la normativa contable, las Normas Internacionales de Información Financiera.
- También se analizaron las normas de contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.
- Se revisó la normativa contable adoptada por la Dirección General de Tributación, por medio de sus resoluciones, para conocer el impacto en Los Elementos Cuantitativos, del Impuesto Sobre la Renta Costarricense.
- Se prepararon diagramas, para visualizar con mayor claridad la interrelación de los Elementos Cuantitativos entre sí.
- Se hicieron revisiones de los avances desarrollados, con el Director de la tesis, Director del Programa Doctoral en Ciencias de la Administración de la UNED, los Lectores de la Tesis y la Filóloga.

Se está de esta manera frente a un análisis de corte cualitativo lo que permita evidenciar posibles inconsistencias, omisiones y desproporciones en el manejo de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, que requieran su corrección inmediata en el país.

Se logra con el presente trabajo conocer a profundidad la aplicación de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta actual, así como de la normativa contable requerida en el país, buscando una propuesta más sostenible, hacia la mejor forma de calcular la obligación tributaria del contribuyente.

### **3.5.2 Diseño de Instrumentos**

Fue fundamental mediante el análisis de documentos escritos, como leyes, libros, artículos, revistas, proyectos, información técnica de instituciones nacionales e internacionales, en una forma ordenada y estructurada, para lograr conocer con profundidad sus relaciones y su impacto en el cálculo de la obligación tributaria, por lo que en este estudio se definen varios instrumentos que son los constructos que enmarcan la forma en que se estudiaron los datos utilizados.

Se tienen instrumentos para analizar la información de las unidades de estudio, las categorías y las sub-categorías, así como los documentos en forma concreta que se estudian, con el nombre de cuadros.

Se hacen diagramas para visualizar los procesos de análisis de las diferentes categorías, lo que sin duda facilita el seguimiento de cada uno de los pasos, hasta llegar a la determinación de la obligación tributaria.

También se tienen cuadros para resumir los resultados de los diferentes escenarios y para las proyecciones correspondientes.

Finalmente se hace uso de otro instrumento como el cuestionario con los expertos, para documentar las respuestas de los encuestados.

### 3.5.3 Instrumentos para la Unidad de Impuesto sobre Renta de Utilidades

Se diseñan instrumentos propios para el análisis, por tratarse de una investigación de tipo cualitativa, donde la unidad que se estudia incorpora, la categoría y sub-categorías, así como el detalle del tipo de documento en concreto que se analiza, para extraer de ahí los datos que interesas estudiar, según los parámetros establecidos.

#### 3.5.3.1 Cuadro de los Elementos Cuantitativos de la Ley Actual

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIA	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Utilidades	Ley No. 7092 del Impuesto Sobre la Renta	Ingresos Gastos Base Imponible Tarifa Cuota	Artículos Ley No. 7092.

Se estudia en este análisis la Unidad de Utilidades, con la Categoría Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente actualmente y como tal la plataforma básica del accionar costarricense, en el tema de los Elementos Cuantitativos, que se estudian.

Se definen las Sub-categorías, Ingresos, Gastos, Base Imponible, Tarifa y Cuota, como los Elementos Cuantitativos que influyen en la determinación de la obligación tributaria del sujeto pasivo. Se ubicarán como Tipo de Documentos los artículos correspondientes para el impuesto sobre las utilidades, correspondientes al Impuesto Sobre la Renta, de donde se identificarán qué aspectos son influyentes o determinantes en el uso de los Elementos Cuantitativos.

### 3.5.3.2 Cuadro de los Elementos Cuantitativos y la Normativa Contable

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIA	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Utilidades	Normas Internacionales de Información Financiera	Ingresos Gastos Base Imponible Tarifa Cuota	Número de NICs o NIIFs

Aquí se estudiaron la Unidad de Utilidades y la Categoría de las Normas Internacionales de Contabilidad, denominadas las NICs, así como las Normas Internacionales de Información Financiera, denominadas la NIIFs, buscando la forma de cómo se encuentran relacionados los Elementos Cuantitativos, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con las diferentes Normas Internacionales de Información Financiera, su cumplimiento e inconformidades.

Las Sub-categorías Ingresos, Gastos, Base Imponible, Tarifa y Cuota son el foco de atención y de estudio, para lo cual se revisaron los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, así como las Normas Contables relacionadas, identificando las NICs y la NIIFs, correspondiente para cada caso.

### 3.5.3.3 Los Elementos Cuantitativos y los pronunciamientos del Colegio de Contadores Públicos.

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIA	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Utilidades	Pronunciamientos del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica	Ingresos Gastos Base Imponible Tarifa Cuota	Número del pronunciamiento o circulares del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica

El Colegio de Contadores Públicos desde el año 1999 ha venido estableciendo y definiendo lineamientos sobre la adopción y aprobación de la normativa contable, considerando las NICs, como las Normas Internacionales de Contabilidad y más adelante las NIIFs, como las Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales en una forma parcial y luego total fueron aceptadas, como los lineamientos contables para el profesional en el campo financiero y contable, situación que está totalmente relacionada, con la determinación de los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Esto conlleva a plantear más adelante el análisis detallado de toda esta normativa, como parte de los Elementos Cuantitativos, que se estudian.

#### 3.5.3.4 Elementos Cuantitativos y los Pronunciamientos Tributarios

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIA:	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Utilidades	Pronunciamientos de la Administración Tributaria sobre las NIIFs.	Ingresos Gastos Base Imponible Tarifa Cuota	Número de Resolución de la Administración Tributaria

Interesa conocer en este apartado, el nivel de aplicación que han tenido los Pronunciamientos de la Administración Tributaria y los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, de las Utilidades, qué tipo de inconformidades o no aplicación se ha realizado de la norma contable, excepciones por parte de la Administración Tributaria, comprendiendo sin duda el carácter obligatorio de la ley, pero a su vez lo razonable del criterio contable utilizado, como bien lo ha mencionado nuestra Sala Constitucional, en reiteradas ocasiones, Fajardo (2005)<sup>76</sup>, situación a su vez analizada por Torrealba (2009),<sup>77</sup>.

---

<sup>76</sup> Principios de Razonabilidad y Proporcionalidad, Principios Constitucionales de la Tributación, Fajardo, (2005). El autor se refiere que estos conceptos han estado presentes en varios de fallos de ese Alto Tribunal de Constitucionalidad, como parámetros que posibilitan la interdicción de los derechos fundamentales de la persona, y en general, de la eficiencia y eficacia en la consecución de los fines públicos, que el ordenamiento jurídico le ha confiado a los poderes del Estado.

<sup>77</sup> La contabilidad es una técnica sujeta a reglas propias, entonces estas reglas tienen relevancia jurídica en el proceso de determinación de la base imponible.



### 3.5.3.5 Contrastes con el Proyecto de Renta Global

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIA	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Utilidades	Proyecto Impuesto Sobre la Renta Global	Ingresos Gastos Base Imponible Tarifa Cuota	Número de artículos de Proyecto de Renta Global

Se continúa en este análisis, con la Unidad de Estudio Impuesto Sobre la Renta sobre las Utilidades, considerando la Categoría Proyecto del Impuesto Sobre la Renta Global, así como las Sub-categorías de análisis Ingresos, Gastos, Base Imponible, Tarifa y Cuota.

Se estudió el proyecto de Renta Global, relación entre los Elementos Cuantitativos, artículos relacionados entre esta categoría y las sub-categorías de análisis, de manera que se logre conocer los principales contrastes de la ley actual, con el proyecto de renta global.

### 3.5.4 Instrumentos para la Unidad de Impuestos sobre la Renta con Retención

Se va a estudiar con estos instrumentos, aquellos impuestos específicos de retención que son producto de una base imponible concreta y definida, como los dividendos, intereses, los salarios y las remesas al exterior, en el cual la Ley tiene una tarifa bien definida, sin que exista una auto declaración por parte del

contribuyente, si no que por su naturaleza, el contribuyente está obligado a cancelar determinado porcentaje de la base imponible o ingreso obtenido.

Los impuestos a estudiar son el Impuesto para la Renta Disponible, Impuestos sobre las Renta provenientes del Mercado Financiero, Impuestos sobre el Salario y otros, así como el Impuesto sobre las Remesas al Exterior

### 3.5.4.1 Instrumentos para el impuesto de la Renta Disponible

El Título I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde se encuentra aparte del Impuesto sobre las Utilidades a pesar que incluye el Capítulo VIII del Impuesto Sobre la Renta Disponible, en la presente investigación se separa, para efectos de un mejor análisis y por la importancia que tiene, siguiendo la clasificación hecha por Torrealba(2009).

Seguidamente, se hará el formato de análisis que se utilizará para cada una de las categorías:

#### 3.5.4.1.1 Cuadro de los Elementos Cuantitativos de la Legislación Actual

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIA	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Impuestos con Retención sobre la Renta Disponible.	Ley del Impuesto sobre la Renta	Ingresos y Base Imponible Tarifa Cuota	Número de artículos Impuesto sobre la renta actual

Este análisis se inicia con la Unidad de Estudio Impuesto Sobre la Renta Disponible, considerando la Categoría del Impuesto Sobre la Renta actual, así como las Sub-categorías de análisis **Ingresos y Base Imponible, Tarifa y Cuota**.

#### 3.5.4.1.2 Contrastes con el Proyecto de Renta

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIA	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Impuestos con Retención sobre la Renta Disponible)	Proyecto de Renta Global	Ingresos y Base Imponible Tarifa Cuota	Número de artículos Proyecto de Renta Global.

Se continúa en este análisis, con la Unidad de Estudio Impuesto con Retención, considerando la Categoría Proyecto del Impuesto Sobre la Renta Global, así como las Sub-categorías de análisis Ingresos, Gastos, Base Imponible, Tarifa y Cuota.

Se estudia el proyecto de Renta Global, relación entre los Elementos Cuantitativos, artículos relacionados entre esta categoría con las sub-categorías, de manera que se logre conocer el contraste de la ley actual, con el proyecto de renta global.

### 3.5.4.2 Instrumentos para Rentas del Mercado Financiero

Estas rentas del Mercado Financiero igual como las rentas disponibles corresponden al Título I del Impuesto sobre las Utilidades, según la Ley 7092 del Impuesto Sobre la Renta. Siguiendo la clasificación de Torrealba (2009), por la importancia que este impuesto mantiene dentro del Impuesto sobre la Renta y por no corresponder a un impuesto sobre la renta de las utilidades de las empresas

78

#### 3.5.4.2.1 Cuadro de los Elementos Cuantitativos de la Legislación Actual

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIA	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Impuestos con Retención sobre la Renta del Mercado Financiero	Ley del Impuesto sobre la Renta	Ingresos y Base Imponible Tarifa Cuota	Número de artículos Impuesto sobre la renta actual

Este análisis se realiza considerando el Impuesto sobre la Renta del Mercado Financiero, dentro de la Unidad de Estudio Impuesto Sobre la Renta Disponible, se estudia la Categoría del Impuesto Sobre la Renta actual, así como las Subcategorías de análisis Ingresos y Base Imponible, Tarifa y Cuota.

---

<sup>78</sup> Indica Torrealba (2009) que este impuesto se trata que recaee sobre las rentas provenientes de cesiones de capital propio a terceros, lo que lo diferencia del impuesto sobre la renta disponible que recaee sobre rentas provenientes de capital cedido en participación en diversas entidades jurídicas y económicas. Su origen está en la captación de fondos del mercado financiero, lo que lo diferencia del impuesto sobre las utilidades, que recaee sobre operaciones individuales. Se puede ampliar el tema en La Imposición Sobre la Renta en Costa Rica.

### 3.5.4.2 Contrastes con el Proyecto de Renta

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIA	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Impuestos con Retención sobre la Renta Disponible	Proyecto de Renta Global	Ingresos y Base Imponible Tarifa Cuota	Número de artículos de Proyecto de Renta Global.

Se continúa en este análisis, con el estudio de la Renta Disponible considerada en la Unidad de Estudio Impuesto con Retención. Se estudia la Categoría Proyecto del Impuesto Sobre la Renta Global, así como las Sub-categorías de análisis Ingresos e Imponible, Tarifa y Cuota.

Se conocen las similitudes y diferencias entre la legislación actual y el proyecto de renta, así como la relación existente entre los Elementos Cuantitativos, que se estudian

### 3.5.4.3 Instrumentos para el Impuesto de Personas Físicas

Siguiendo el orden del análisis sobre la unidad de estudio impuestos con retención se analiza el impuesto para las personas físicas, considerando la categoría de análisis de la legislación actual.

### 3.5.4.3.1 Cuadro de los Elementos Cuantitativos con la Legislación Actual.

UNIDAD DE ESTUDIO:	CATEGORIAS:	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Impuesto con Retención	Ley Impuesto Sobre la Renta	Ingresos y Base Imponible Tarifa Cuota	Artículos Ley 7092 y Reglamento

Se analiza en este aparte, la unidad de estudio del Impuesto con Retención, para personas físicas, con la Categoría Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como Sub-categorías se estudiarán la Base Imponible, la Tarifa y la Cuota, ya que, el cálculo se hace aplicando la tarifa a una base establecida, en la cual no se plantea la situación del Ingreso gravable y el Gasto Deducible, debido que se parte de una base establecida generalmente en una planilla, una pensión, jubilación, como remuneración personal, del contribuyente.

Se plantea la situación de los créditos al monto establecido, como impuesto, según lo define la Administración Tributaria, todos los años.

### 3.5.4.3.2 Contrastes con el Proyecto de Renta

UNIDAD DE ESTUDIO:	CATEGORIAS:	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Impuesto con Retención	Proyecto del Impuesto Sobre la Renta	Ingresos Deducciones Base Imponible Tarifa Cuota	Artículos del Impuesto Sobre la Renta

Se analizan con este instrumento, los Elementos Cuantitativos desde la perspectiva del Proyecto del Impuesto sobre la Renta, donde se hace una cuantificación de las diferentes bases imponibles del contribuyente hasta llegar a una sola base imponible general, donde se le aplicará la tarifa y se obtendrá la cuota final a pagar, por el contribuyente, bajo el enfoque de la globalidad de la base imponible. La unidad de estudio es el Impuesto con Retención, la Categoría de Análisis, es el Impuesto Sobre la Renta y las Sub-categorías son la Base Imponible, la Tarifa y la Cuota.

### 3.5.4.4 Instrumentos para las Remesas al Exterior

Esta es la última parte de la unidad de estudio impuesto con retención, en el cual se analiza la categoría de la legislación actual y la categoría del proyecto de renta global.

### 3.5.4.4.1 Cuadro de los Elementos Cuantitativos de la Legislación Actual.

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIAS:	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Impuesto con Retención	Ley Impuesto Sobre la Renta	Base Imponible Tarifa Cuota	Artículos del Impuesto sobre la renta

El estudio aquí corresponde a la Unidad de estudio Impuestos con Retención y la Categoría de análisis Impuesto Sobre la Renta actual. Los Elementos Cuantitativos a estudiar serán la Base Imponible, las Tarifas y la Cuota. No existe el análisis del Elemento Cuantitativo Ingreso, ni Gastos, por cuanto se establece de una vez la base imponible, como el monto que se pague, se acredite o se ponga a disposición de las personas domiciliadas en el exterior, sobre la cual se calcula el impuesto <sup>79</sup>.

### 3.5.4.4.2 Contrastes con el Proyecto de Renta Global.

UNIDAD DE ESTUDIO	CATEGORIAS	SUBCATEGORIAS: (Elementos Cuantitativos)	TIPO DE DOCUMENTO:
Impuesto con Retención	Proyecto de Ley Impuesto Sobre la Renta	Base Imponible Tarifa Cuota	Artículos Proyecto de Renta Global

---

<sup>79</sup> Del Impuesto sobre las remesas al exterior, artículo 53, de la Ley número 7092, del Impuesto Sobre la Renta Costarricense.



Se considera para el análisis de las remesas al exterior, la Unidad de estudio Impuestos con Retención, con base en la Categoría de análisis del Proyecto del Impuesto Sobre la Renta, así como las Sub-categorías Base Imponible, la Tarifa y la Cuota.

### **3.5.5 Diagramas para el Análisis Integral**

Después del análisis de cada unidad de estudio, Utilidades o la unidad de Impuestos con Retención, se hace un diagrama que facilite la interpretación del estudio de los Elementos Cuantitativos, para la determinar la obligación tributaria del contribuyente, desde que se percibe el ingreso, hasta que se cancela la obligación tributaria.

### **3.5.6 Ejercicios Prácticos y Escenarios**

El abordaje final de este trabajo no se puede lograr sin contar con el análisis práctico de todos los Elementos Cuantitativos. Para tal efecto se han preparado ejercicios con escenarios para las dos unidades de estudio, Utilidades y la de los Impuestos con Retención, no solo ilustrando los procedimientos de cálculo y uso de los Elementos Cuantitativos, para comprender las relaciones entre ellos, sino haciendo comparaciones de la situación actual, en comparación con los cálculos de la obligación tributaria, para el contribuyente, con el proyecto de Renta Global.

También se hace un resumen de los resultados obtenidos con los escenarios desarrollados con la Ley actual y con el Proyecto de Impuesto Sobre la Renta, para medir el impacto que esto tenga, sobre los contribuyentes y sobre el país en cuanto su recaudación fiscal, por este rubro.

### 3.5.7 Matriz de Bases Imponibles y Tarifas.

Persona jurídica como sujeto pasivo		Persona físicas, como sujeto pasivo	
Naturaleza del impuesto y base imponible	Tarifas a ser aplicadas	Naturaleza del impuesto y base imponible	Tarifa a ser aplicada

Este análisis busca revisar la relación entre el cálculo y el pago del impuesto de una persona jurídica y una persona física, a sabiendas que corresponde a dos bases totalmente diferentes de cálculo, pero que si es importante poder esgrimir los cálculos, como elementos cuantitativos que impactan, la capacidad contributiva de todos los costarricenses, donde se puedan determinar igualdades o desigualdades en el cálculo y pago final, por parte de los contribuyentes, utilizando como base el sistema de impuesto sobre la renta actual.

### 3.5.8 Cuestionarios con expertos del país

Se selecciona para este trabajo una muestra de veinticinco expertos en el país, entre ellos Administradores de Empresas y Gerentes, Economistas, Abogados,

Contadores Públicos Autorizados, Empresarios y Cámaras, buscando la respuesta de diez preguntas concretas sobre el tema de cada uno y un comentario final, libre, relacionado con la problemática y objetivos de la presente investigación.

Del total seleccionados se lograron diecisiete respuestas en una labor de seguimiento permanente, dado la ocupación de las personas escogidas

El desarrollo de este procedimiento se realizó de manera personal y por correo electrónico, buscando el mayor acercamiento al pensamiento del experto, rescatando en todo lo posible la posición objetiva sobre los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Costarricense y la Normativa Contable, con lo que se sopesa en parte el análisis, conclusiones y propuestas a obtener, en la presente investigación.

Hubo que improvisar entrevistas directas, con algunos de los cuestionarios desarrollados vía telefónica siguiendo la lista de preguntas del cuestionario, en los casos que el profesional atendía y era el momento de disponer de la información.

Se usó para la realización de este cuestionario como instrumento el Anexo No.1, el cual tiene diferentes preguntas sobre las cinco Categorías de análisis y

sobre las cinco Sub-categorías, cuyos resultados en calidad de resumen se puede encontrar en el mismo Anexo No.1.

## CAPÍTULO 4

### ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS UTILIDADES

#### 4.1 Introducción

En el presente capítulo primeramente se describe la forma en que se ha triangulado la información estudiada y luego las estrategias utilizadas para el análisis de los datos utilizados.

En este capítulo cuatro se hace un análisis del tema de Los Elementos Cuantitativos del impuesto sobre la renta de las utilidades, siguiendo el desarrollo de la primera unidad, siendo uno de los temas más interesantes en la investigación, ya que la base neta del contribuyente se establece por acumulación de los datos durante un período determinado, para luego llegar a determinar la obligación tributaria del contribuyente en un momento dado.

Se debe indicar que en el capítulo quinto se analiza lo relacionado con la segunda unidad de estudio del impuesto sobre la renta con retención, donde se consideran el impuesto sobre la renta disponible, el impuesto sobre la renta del mercado de capitales, el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre la renta de las remesas al exterior.

En este capítulo cuatro, el capítulo quinto y el sexto, son los capítulos donde convergen la mayor parte de los datos estudiados para este trabajo final,

información que se dispone a nivel nacional sobre nuestra legislación tributaria y normativa contable, así como datos a nivel internacional, con información muy valiosos relacionada con el tema que se estudia.

Finalmente en el capítulo sexto para tener un enfoque más práctico en el análisis de los datos se desarrollan ejercicios completos, para el caso de personas jurídicas y para las personas físicas.

#### **4.2 Triangulación y Estrategias para el análisis de los datos**

Cinco estrategias claves se han utilizado, para llevar a cabo la triangulación y análisis de los datos, para la presente investigación, según se detalla en cada unidad de estudio <sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> Por medio de la triangulación se garantiza que las interpretaciones no sean antojadizas sino que correspondan a las realidades tal como son sometidas por los sujetos. Objetivismo y constructivismo, curso doctoral de Métodos Cualitativos de Investigación Gerencial, Abarca,( 2004)

La triangulación es la confirmación de indicios en el mismo sentido por diversas fuentes de manera que tengan posibilidad de convertirlos en evidencias. Usualmente se usan diversas formas de obtener la información y diferentes informantes, con el fin de facilitar la triangulación. Tomado de Infiriendo y Verificando conclusiones de datos cualitativos, de Armando Loera Varela, *Qualitativ data analysis and expanden sourcebook*, Mathew B. Miles y A. Michael Huberman, Sage Publications, Londres, 1994. Material usado en el curso doctoral sobre Métodos Cualitativos de Investigación Gerencial, Abarca (2004)

**Primera Estrategia.**

Se hicieron desde el planteamiento original de este estudio, divisiones de trabajo y por eso se agrupó el tema de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta Costarricense en dos unidades de estudio, llamadas Impuesto Sobre la Renta de las Utilidades y otra denominada Impuesto Sobre la Renta con Retención.

Se han utilizado cinco categorías de análisis, para la presente investigación: La Ley del Impuesto Sobre la Renta, las Normas Internacionales de Información Financiera, Los pronunciamientos del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, Los Pronunciamientos de la Administración Tributaria y el Proyecto de Renta Global.

Se definieron en igual forma como Sub-categorías: Los Ingresos, Los Gastos, la Base Imponible, las Tarifas y la Cuota y que representan los Elementos Cuantitativos propiamente que se estudian.

De esta forma deductiva se ha pasado de lo general a lo particular, para revisar minuciosamente en cada uno de estos bloques de información, los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, hasta lograr en detalle conocer sus interrelaciones en la determinación de la obligación tributaria del contribuyente.

**Segunda Estrategia.**

Se han desarrollado para filtrar mejor la aplicación de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, ejercicios prácticos, tanto para el impuesto sobre las utilidades, como para el de las personas físicas, lo que permite un alineamiento entre la teoría y la práctica, aumentando el nivel de certeza, en el análisis de los datos y procedimientos utilizados.

No se hacen ejercicios prácticos para la segunda unidad de estudio de aquellos impuestos con retención de rentas disponibles, rentas producidas en el mercado financiero, rentas de personas físicas dependientes y otros, así como para remesas al exterior, por corresponder a impuestos sobre la renta en los cuales se hace la retención de manera inmediata en que se produce en hecho generador.

**Tercera Estrategia.**

Como aspecto importante en el análisis de estos datos, ha sido el obtener información altamente calificada con los cuestionarios y entrevistas realizadas, de parte de entidades oficiales del país, técnicos y expertos en la materia, para llegar a contar con mayor fiabilidad, en la información utilizada.



### **Cuarta Estrategia.**

Esta estrategia ha consistido en analizar la información obtenida con los Ejercicios Prácticos, haciendo proyecciones con los resultados económicos obtenidos, para proyectar los datos actuales, en contraste con los resultados del Proyecto de Renta Global <sup>81</sup>.

### **Quinta Estrategia.**

Se hacen comparaciones de los Elementos Cuantitativos, Base y Tarifas de Costa Rica, con los de otros países y entre personas físicas y jurídicas, buscando dimensionar la información y resultados obtenidos, en este trabajo.

### **Sexta Estrategia.**

La revisión minuciosa, recomendaciones y criterios de Profesores del Programa de Posgrado de Ciencias de la Administración de la UNED, del Director de la Tesis y de los Lectores, desde que se presenta el proyecto de tesis, sus avances y elaboración final, han permitido ir orientando el trabajo desde su inicio, hasta

---

<sup>81</sup> Las comparaciones contrastantes usualmente se hacen con casos polares, un grupo manifiesta la presencia de una característica y el otro su ausencia, o una alta frecuencia y el otro una baja, como estrategia de diseño de casos y de interpretación de los datos más importantes en la investigación cualitativa. El método de las diferencias pertenece en la parte esencial de la investigación científica. Infiriendo y Verificando conclusiones de datos cualitativos de Armando Loera Varela. Qualitative data Análisis: Un Expander Sourcebook, Matthew B. Miles y A. Michel Huberman, Sage Publications, London, 1994, material usado en el curso doctoral Métodos Gerenciales de Investigación Cualitativa, Abarca, (2004).

aumentar su nivel de calidad, en forma y fondo, para llegar a los resultados finales y a las propuestas de la presente investigación.

### **4.3 Análisis de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre las Utilidades**

#### **Introducción para un análisis integral:**

Se ha llegado a uno de los puntos concretos del análisis de los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta costarricense, los cuales se han definido para efectos de la presente investigación como: Ingresos, gastos, base imponible, tarifa y cuota.

Por la importancia que mantiene el Elemento Cuantitativo base imponible y por ser de donde se derivan la mayor parte de los otros elementos de este análisis integral, se decide iniciar con este elemento cuantitativo, para pasar luego a los elementos de ingresos, los gastos, la tarifa y cuota.

Importante es comprender en el presente trabajo que las definiciones conceptuales de las leyes, para el caso de la determinación de los Elementos Cuantitativos ayudan de mucho desde el punto de vista conceptual a determinar y delimitar el cálculo de la obligación tributaria de un contribuyente, pero complementariamente se requieren instrumentar toda una plataforma contable y financiera, para llegar hacer una valoración monetaria significativa, objetiva,

razonable y proporcional llegando a explicar en forma significativa a un contribuyente lo que debe pagar por concepto del impuesto sobre la renta y que a su vez el Estado pueda indicar con mayor detalle al contribuyente lo que debe cancelar y lo que canceló, por concepto de impuesto sobre la renta

82 .

Es preciso en esta investigación y muy en especial en la unidad de estudio utilidades, que nos ocupa, para ese enfoque integral que se desarrolla, después de la conceptualización del hecho generador, como lo señala la ley del Impuesto Sobre la Renta Costarricense, para llegar a determinar la obligación tributaria de un contribuyente, considerar también las Normas Internacionales de

---

<sup>82</sup> Dice Tellez (1979) en el análisis de razonabilidad de la información que el uso de imparcial, equitativa y adecuada es conveniente, en vista de la tendencia actual, no obstante que los estados financieros deben presentar una situación de equidad e imparcialidad hacia todos los sectores interesados como son los accionistas, los acreedores, el fisco y los administradores. Al expresarse una opinión sobre los estados financieros de una entidad se está aceptando que el profesional utilizó todas las normas de contabilidad vigentes y aceptadas, así que en caso de revisiones utilizó todas las normas de auditoría vigentes y necesarias, para poder referirse a un renglón, cuentas, grupo o estados financieros de la entidad, considerando el patrimonio neto y los resultados obtenidos, de donde saldrá la información para cualquier usuario, situación que le permite indicar en su dictamen que los resultados son razonables o no lo son.

Por proporcionalidad y razonabilidad señala Fajardo (2006) que según el Voto No. 05236-99 del 7 de julio de 1999 de la Sala Constitucional en un proceso de precisión y mejoramiento constante conceptual de los principios de razonabilidad y proporcionalidad, señalan para realizar el juicio según la doctrina estadounidense invita a examinar, en primer término, la llamada razonabilidad técnica, dentro de la que se examina la norma en concreto (Ley, Reglamento y otros). Establecido que la norma elegida es la adecuada, para regular determinada materia donde habrá que examinar si hay proporcionalidad entre el medio escogido y el medio buscado.

Según la NIIF1 (2006) sobre Presentación de Estados Financieros se refiere al significado de presentación razonable, en el sentido que al aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se presume que se obtendrán unos estados financieros con una presentación razonable. El apartado 13 de esta norma señala que los Estados Financieros razonablemente, la situación, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad, lo que exige proporcionar la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

reflejarán

Información Financiera, como el lenguaje contable y financiero necesario para hacer una medición, comprendiendo a su vez la adopción y el uso de las normas contables que se ha realizado por parte del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, como organismo oficial en el país, los pronunciamientos tributarios aceptados por la Administración Tributaria y finalmente considerar los contrastes e interrelaciones de la Ley actual y del Proyecto de Renta, esto último para dimensionar y poner en perspectiva el tema del impuesto sobre la renta que se está estudiando, como una tema dinámico y de permanente discusión en el país.

Es posible estar aquí al menos iniciando un camino firme, integrador, sin fragmentación, que permita armonizar toda la información necesaria que producen estas categorías y sub-categorías de análisis, ya mencionadas, sin .lo cual no se puede llegar a determinar un monto en términos razonables, de lo que sería una obligación tributaria. Esto sobre todo en el caso de esta unidad de estudio, utilidades, donde convergen todas las cinco categorías de análisis y las cinco sub-categorías, para tal fin.

Comprender también que además de la conceptualización de la legislación del impuesto sobre la renta, como parte del ordenamiento jurídico del país, requiere el alineamiento integral técnico de todos los cánones conceptuales y numéricos, para el cálculo final de los impuestos de un contribuyente, lo que vendría hacer por otro lado como el ordenamiento contable y financiero necesario, que sirva de

plataforma, para llevar a cabo una valoración totalmente objetiva y razonable, en el contexto que se analiza.

Se espera así sentar las bases para llegar a toda esta integración de datos producto del análisis de las diferentes categorías y sub-categorías, como punto de partida para otras investigaciones o trabajos posteriores, por algunas instituciones o individuos en el país.

Se explora al máximo en este capítulo y siguientes, la relación y correlación existente entre la conceptualización legal de los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual, con las demás categorías de análisis, buscando esgrimir los Elementos Cuantitativos como lo fundamental, en este trabajo, siguiendo el orden de ideas que se ha venido desarrollando.

83

Resumiendo el enfoque en este análisis busca acercar y facilitar el análisis de cálculo, acorde con todo lo disponible entre lo legal, lo financiero y lo contable,

---

<sup>83</sup> Ha de existir una correlación indiscutida entre el hecho jurídico y su magnitud de medida. La definición de base imponible, según el artículo 50 de la Ley General Tributaria española define la base imponible como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la relación o valoración del hecho imponible. Según Eserverri, la definición supone una relación coherente entre el hecho imponible y la base imponible, Torrealba (2008). En el caso que nos ocupa la correlación entre el hecho jurídico y la medición la podemos ver como la relación recíproca, de una situación con otra, así el hecho jurídico y la parte monetaria tiene aspectos en que están relacionados, uno con el otro, como si fuera un binomio indisoluble.

Debemos recordar que esta investigación es de carácter cualitativa y la correlación de los elementos está dada no en los números, como sería en la cuantitativa, sino en el contexto que se estudia, en las estructuras de datos definidas, como las unidades de estudio, categorías y sub-categorías, así como aspectos que se analizan y que buscan situaciones como en este caso, legales, contables, económicas y financieras, de cara al contribuyente y al Estado costarricense.

que ayude más bien a entender y resolver los problemas de un contribuyente y en ningún momento a dejar vacíos, ni dejar la sensación que es un mundo difícil para él, bajo la responsabilidad de simplificar siempre las cosas.

Se explica por la importancia que tiene la normativa contable en este quehacer, como el Colegio ha logrado aceptar y aprobar el uso de las Normas Internacionales de Información Financiera, como los instrumentos y la normativa contable a ser utilizada por los profesionales, por las entidades del país y las empresas, como el lineamiento oficial para el registro contable, la información y la divulgación, de los datos financieros y contables de una entidad, lo cual viene a ser la instrumentación de medición y valoración de los Elementos Cuantitativos que se estudiados en esta tesis.

Toda esta responsabilidad que se indica del Colegio está amparada al artículo 56 del Reglamento a la Ley sobre la Profesión, del Contador Público Autorizado en Costa Rica, literalmente dice:

La Comisión de Principios de Contabilidad tendrá primordialmente por cometido preparar los proyectos de pronunciamientos del Colegio sobre principios de contabilidad, los que serán formalmente emitidos por la Junta Directiva, por dos tercios del total de sus votos. Dichos principios serán publicados en la Gaceta y serán de acatamiento obligatorio por parte de los Contadores Públicos Autorizados.

Estos comentarios son de interés no solo para conocer cómo ha ingresado al país la estandarización contable y poder comprender que cuándo se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera, las mismas están totalmente aprobadas por el órgano oficial a quien corresponde en el país, como lo es el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica<sup>84</sup>.

Se debe a la par de todo esto, considerar lo establecido en el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el registro de las operaciones y que señala: El sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales, se denomina utilidad neta del período. Para obtener la renta imponible del período, se debe hacer una conciliación restando de la utilidad neta del período el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 12 relativa al impuesto sobre renta diferido.

Comprender por otra parte que las empresas del país en el momento de requerir servicios de un Contador Público Autorizado los datos que examina deben ser

---

<sup>84</sup> Comprender que del lado de la conceptualización legal la misma está amparada a la Ley y el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Constitución Política del país y otra serie de leyes, reglamentos y convenios, como parte del ordenamiento jurídico establecido

aplicando la normativa contable internacional, como un requisito para poder contar con el servicio independiente de parte del profesional.

También es justo y conveniente comprender la gradualidad y sapiencia con que se llevó esta aceptación de la normativa contable en el país, recordando que la historia que se tenía era de fuentes de información generalmente mexicanas y algunas estadounidenses y que el cambio como todos significaba siempre tiempo, sacrificio y entendimiento para realizarlo.

Se va a comentar brevemente para lo indicado, los pronunciamientos que a continuación se detallan, siguiendo un orden cronológico y partiendo del momento en que tuvo mayor influencia en nuestra economía, el uso y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, conocidas como las NICs y luego las NIIFs<sup>85</sup>.

La lista de los pronunciamientos del Colegio de Contadores Públicos, en relación con las NIIFs y las NICs, se detalla a continuación:

---

<sup>85</sup> Comenzó en el año 2001 operar el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), con sede en Londres. El Consejo está comprometido en el desarrollo, para el interés público de un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, que exijan transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros. Para la consecución de éste objetivo, el Consejo coopera con organismos nacionales, emisores de normas contables con el fin de alcanzar la convergencia de las normas contables en todo el mundo, de acuerdo a la introducción a las Normas Internacionales de Información Financiera (2006).



1. Pronunciamento emitido el veintiuno de setiembre de 1999
2. Pronunciamento emitido el dieciocho de enero del año 2000
3. Pronunciamento emitido el veintisiete de agosto del 2001
4. Pronunciamento emitido el catorce de noviembre del 2005
5. Pronunciamento emitido con circular once del año 2007
6. Pronunciamento emitido con circular doce del año 2007
7. Pronunciamento emitido con circular uno del año 2008

#### **1. Pronunciamento emitido el veintiuno de setiembre de 1999**

Se decide en este primer pronunciamento del Colegio, adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, como los principios de contabilidad generalmente aceptados en Costa Rica, en el cual se aceptaron una serie de normas de contabilidad y otras se dejaron en estudio.

#### **2. Pronunciamento emitido el dieciocho de enero del año 2000**

Se adopta con el segundo pronunciamento del Colegio de Contadores Públicos, el Marco de Conceptos para la preparación y presentación de los estados financieros, con algunas observaciones y excepciones sobre esos conceptos.

Es importante sobre este pronunciamento del Colegio, resaltar desde el punto de vista de los Elementos Cuantitativos del Impuestos Sobre la renta este marco

conceptual establece los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para los usuarios.

Sobre el alcance del marco conceptual, establece los objetivos de los estados financieros, las características cualitativas de los estados y la definición y medición de los elementos que constituyen los estados financieros <sup>86</sup>.

Como se observa este marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros es uno de los documentos base que enmarcan mucha de la estructura financiera y contables de los elementos cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, ya que, es aquí donde se define el Ingreso, El gasto, como elementos cuantitativo, así como una serie de conceptos contables y financieros, de carácter cualitativo que delimitan el accionar el registro y la conceptualización contable-financiera, sobre determinado desembolso y determinado gasto, lo que mantendría una relación muy estrecha con las delimitaciones de los elementos cuantitativos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

### **3. Pronunciamiento emitido el veintisiete de agosto del 2001**

Se hizo referencia en el tercer pronunciamiento emitido por el Colegio de Contadores Públicos, a la adopción y adición de las Normas Internacionales de Contabilidad que no se había adoptado en el primer pronunciamiento y que el

---

<sup>86</sup> Marco Conceptual, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), 2006.

Colegio las adopta como una necesidad imperiosa por la profesión, globalización y estandarización de la profesión de la contaduría pública del país.

El Colegio con esta adopción complementa la original y se alinea a la normativa contable internacional.

#### **4. Pronunciamento emitido el catorce de noviembre del 2005**

El cuarto pronunciamiento del Colegio de Contadores Públicos emitido con fecha noviembre 2005, ratifica la adopción total de las normas contables internacionales, como los principios contables a ser usados en el país, las cuales pueda que no coincidas en las leyes vigentes.

El Colegio por otro lado además, de ratificar las normas internacionales de información financiera vigentes, así como las normas que sean emitidas en el futuro, hace un compromiso de continuar usando esta normativa contable, para la preparación y presentación de los estados financieros.

#### **Las normas adoptadas fueron las siguientes:**

Normas Internacionales de Información Financiera Nos. Uno, dos, tres, cuatro, cinco, seis y siete.

Las Normas Internacionales de Contabilidad Nos.  
1,2,7,8,10,,11,12,14,16,17,18,19,20,21,23,24,26,27,28,29,30,31,32,33,34,36,37,38

,39,40 y 41. Las Interpretaciones contables, SIC Nos. 7,10,12,13,15,21,25,27,29,31 y 32. Las CINIF 1,2,3,4 y 5, como las Interpretaciones del Comité de las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Pronunciamientos emitidos con circular once y doce del año 2007, así como circular uno del año 2008**

De acuerdo con las circulares once y doce del año 2007, así como la circular uno del 2008 el Colegio de Contadores Públicos amplía el uso de NIIFs, normas específicas emitidas por el AICPA, boletín B-2, B-16 y E-2 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, para el caso de empresas sin ánimo de lucro.

Estableció también que cualquier interpretación, así como nuevas normas internacionales de contabilidad automáticamente serán incorporadas a la normativa obligatoria del Colegio.

Con lo anterior no solo se tiene claridad de manera oficial que el Colegio de Contadores Públicos como organismo oficial qué normas aprobó, además, saber que en lo sucesivo cualquier norma contable, denominadas las Normas Internacionales de Información Financiera, las NIIFs son aceptadas automáticamente en el país con autorización expresa del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

### **Principales pronunciamiento de la Administración Tributaria sobre la normas de contabilidad:**

También para dejar constancia en la presente investigación, así como agrupar y comprender las principales normas de contabilidad aceptadas y homologadas por la Administración Tributaria que se utilizaron en el análisis de los datos del presente trabajo, se presenta un resumen de lo establecido hasta la fecha.

Como primer aspecto es preciso preguntar por qué la Administración Tributaria aceptó aplicar algunas Normas Internacionales de Información Financiera, por primera vez, de acuerdo con Resolución número 52-01, del seis de diciembre del año, dos mil uno y el criterio fue el siguiente:

- Debido que el artículo 57 del Reglamento dispone que los sistemas de Contabilidad de las empresas deben ajustarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Que las Normas Internacionales de Información Financiera han sido aprobados y aceptadas por el Colegio de Contadores Públicos en los años 2001, como norma contable expresa, para el registro, preparación, presentación y revelación de los estados financieros.

- Que la Administración Tributaria, por la trascendencia de la normativa contable, emite su criterio, sobre aquellas normas relacionadas, con la determinación del impuesto sobre la renta.
- Que la Administración Tributaria lo que hace son interpretaciones de las leyes y reglamentos y que no las sustituyen, pudiendo únicamente la armonización de estas disposiciones, en relación con las normas internacionales de información financiera.
- Qué la aplicación de las normas tributarias se refieren sobre el impuesto sobre las utilidades.
- Que cualquier ajuste introducido por las normativas contables que no estén de acuerdo con la legislación deberá ser incorporado en las utilidades retenidas.

Las normas en detalle, de Contabilidad que han sido armonizadas por la Administración Tributaria son:

- A) Presentación de los Estados Financieros, (NIC 1)
- B) Inventarios,( NIC 2)

- C) Estado de Flujos de Efectivo(NIC 7) <sup>87</sup>
- D) Ganancias o Pérdidas Neta del Período, Errores Fundamentales (NIC 8)
- E) Propiedad Planta y Equipo( NIC 4, 16 y 3)
- F) Impuesto Sobre la Renta Diferido(NIC 12)
- G) Cambio en los Precios(NIC 15 y 29)
- H) Arrendamientos (NIC 17)
- I) Ingreso (NIC 18)
- J) Costos por Intereses y Variaciones Cambiarias ( NIC 21 y 23)
- K) Costos de Investigación y Desarrollo y Activos Intangibles (NIC 38)

Como se puede observar existen quince normas de contabilidad armonizadas por la Administración Tributaria, sin embargo, las normas número cuatro, la tres y la quince fueron sustituidas por otras, quedando solo armonizadas trece normas, de las treinta y siete actualmente vigentes, lo que representa un 32 % de la totalidad.

Ahora con base en esta normativa contable armonizada por la Administración Tributaria se analizarán algunos razonamientos y cambios que se han ido realizando en el transcurso del tiempo.

---

<sup>87</sup> La NIC 7 en la resolución 52-01 solo se indican que se pueden utilizar para la determinación de la utilidad financiera, la cual estará sujeta a conciliación en la determinación de la renta disponible de los contribuyentes, considerando también la interpretación contenida en el SIC-8 Aplicación por primera vez, de las NIC como base de la Contabilización, en la cual se establece que no es apropiado reconocer, en el estado de resultados, el efecto acumulado de los cambios que proceden de la transición, desde los principios contables nacionales, a los principios sentados en la NIC.

La Administración Tributaria, con la Resolución número 56, el doce de diciembre del dos mil uno, a una semana de haberse realizado la primera publicación, se hicieron cambios a la NIC 17 en el sentido que se deja sin efecto el apartado F, que dice: F) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con pagos de arrendamiento sustancialmente menores que los habituales de mercado.

Esta decisión de la Administración Tributaria se tomó considerando que lo indicado en apartado F, modifica sustancialmente lo que había emitido la Dirección General, hasta contar con una audiencia de la Asociación Bancaria.

La Administración Tributaria, con Resolución número 10 del siete de marzo del dos mil dos, emite una interpretación, sobre el apartado 1 del epígrafe I, en el sentido que se aceptan los criterios de la NIC 38 sobre los costos de investigación y desarrollo, de tal manera que el tratamiento contable se asimilará al tratamiento contable de esa norma.

Explica la resolución que tal y como lo dispone la NIC 38, deberá amortizarse el costo del activo intangible, en forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil, excepción hecha de los intangibles a que se refiere el artículo 9, sobre los gastos no deducibles,<sup>88</sup>.

---

<sup>88</sup> El objetivo de esta Norma según la NIC 38 es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica



La Administración Tributaria, con Resolución número 42-02 del diez de octubre, del dos mil dos, decide homologar el plazo de los criterios interpretativos expresados por la Administración en las resoluciones mencionadas, para que las mismas tengan efecto obligatorio a partir de año fiscal 2002 y siguientes. En la Resolución número 52-02, aparte de transitorios, Artículo 3, indicaba: Rige para el período del impuesto sobre las utilidades 2001 y subsiguientes.

Se regula con Decreto número 32876-H del 29 de febrero del año 2006, sobre arrendamiento operativo y financiero, el arrendamiento operativo y financiero, luego que se derogaran los decretos 32433-H, del 12 de mayo del 2005, así como el número 30389-H del 2 de mayo del 2002, esto debido que en la Ley 7092 no existía regulación alguna sobre el leasing.

Este Decreto 32876-H, considera el arrendamiento asimilable a una compraventa a plazos, para efectos del impuesto sobre la renta de las utilidades.

El artículo 4 de dicho decreto se refiere a la conciliación para efectos tributarios, por considerar que las empresas están obligadas a las prescripciones de la Norma Internacional de Contabilidad No. 17 y que se llama Arrendamientos

89

---

cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles y exige la revelación de información específica sobre estos activos.

<sup>89</sup> El objetivo de esta Norma es el de prescribir, para arrendatarios y arrendadores las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos. Según esta NIC 17 el arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, a una serie de pagos a cuentas el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado. Arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfiere sustancialmente

Deberá ser entre los aspectos más importantes de la relación que tiene este decreto es que se establece como criterio general que las cuotas a deducir por el arrendatario, un importe equivalente a las cuotas de depreciación, establecidas por Ley, según el artículo 8 del Impuesto Sobre la Renta.

Cualquier diferencia entre el valor total a deducir y las cuotas de depreciación deberán ser deducidos entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión para el arrendatario. Con esta disposición a manera introductoria la Administración Tributaria fija como criterio genérico que no podrá deducirse en esta herramienta de financiamiento suma superiores a las cuotas por gastos por depreciación, según las cuotas fijadas por la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta

Respecto al Arrendamiento Operativo se consideran los contratos de arrendamiento operativo, todos aquellos contratos de arrendamiento con opción de compra o renovación que califiquen, según las definiciones del artículo 3, de este decreto.

Aquellos contratos que no califiquen en las definiciones, serán deducibles las cuotas para el arrendatario, asimismo, el arrendante podrá deducir las cuotas de

---

todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propietaria del mismo, en su caso, puede o no ser transferido. Arrendamiento operativo es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.

depreciación que correspondan de acuerdo con el anexo 2 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### **4.3.1 Base Imponible, como primer Elemento Cuantitativo:**

La base imponible como lo indicábamos al inicio de este trabajo es uno de los Elementos Cuantitativos más importantes dentro de un sistema de impuestos en un país y muy en especial en lo que respecta al impuesto sobre la renta, no solo por sus diferentes conceptualizaciones que la misma tiene, si no por lo que también representa desde el punto de vista del sistema de impuestos que se utilice, si es un sistema cedular con diversas bases imponibles, o bases segregadas, como lo es el caso de la legislación actual, o si corresponde a un sistema de impuesto sobre la renta con una sola base imponible global donde se incorporan todos los impuestos en una sola base imponible, caso del proyecto de Renta Global que está en la Asamblea Legislativa.

No va ser objeto en este aparte entrar a profundizar en las comparaciones y análisis entre las bases imponibles de ambos sistemas, sino que la orientación es realizar algunas aclaraciones sobre las diferentes bases imponibles y más en la línea de considerar aspectos de la legislación actual de la Ley del Impuestos Sobre la Renta y lo estipulado en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Reforzando lo anterior y para no desviarse de los conceptos que se están analizando de los Elementos Cuantitativos del impuesto sobre la renta, como algo integral para la determinación de la obligación tributaria, el tema de la base imponible, forma parte de este análisis que se hace en la presente investigación, pero no es el fin de este trabajo, como un solo tema, ni con la legislación actual, ni con el proyecto de Renta Global, valorando siempre la importancia que el concepto tiene, desde el punto de vista de un sistema de impuesto sobre la renta en un país, como se ha comentado anteriormente.

**Tres subtemas se analizan en este apartado, que son:**

- 1. Tipos de base imponible**
- 2. Base Imponible cierta**
- 3. Base imponible presunta**

Antes de desarrollar cada uno de los conceptos se hace referencia al concepto general de base imponible para el cálculo de la obligación tributaria del impuesto sobre la renta de las utilidades, como la diferencia existente entre los ingresos totales del contribuyente, menos los ingresos no gravables, menos los gastos totales, más los gastos no deducibles, dando como resultado la base imponible

o renta neta, donde se aplica la tarifa, para hacer el cálculo de la cuota tributaria <sup>90</sup>.

Podemos de esta manera establecer una ecuación de la base imponible general,

expresada de la siguiente manera:  $Y = (a-b) - (c-d)$ , de donde

**Y=Base Imponible**

**a=Ingresos totales de la entidad**

**b=Ingresos no gravables**

**C=Gastos totales de la entidad**

**d=Gastos no deducibles**

## 1. Tipos de base imponible en el Impuesto Sobre la Renta

91

**Base Imponible Bruta:** Cuando la magnitud es el monto total de riqueza obtenida, poseída, circulada o consumida. Ejemplos son los salarios y pensiones,

---

<sup>90</sup> El artículo 7 de la ley del Impuesto Sobre la renta establece que la renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficios y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. En el Reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos.

Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas.

El artículo cinco del CNPT(Código de Normas y Procedimientos) indica que en materia primitiva de la ley solo está puede crear: a. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo: b. Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; c)Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; d)Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y E)Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago

<sup>91</sup> Tomado de Curso de Derecho Tributario, Torrealba (2009)

intereses, remesas y otros, en los cuales se grava la renta bruta, sin ningún tipo de rebajo por concepto de gastos necesarios para obtener estas rentas. Este tipo de base bruta opera como si fuera la base neta, de donde se aplica la tarifa correspondiente, para el cálculo de la cuota tributaria.

**Base Imponible Neta:** Es neta la base cuando se permite deducir los gastos necesarios para obtener, poseer, hacer circular o consumir la riqueza, así como el deterioro de los bienes necesarios para producir la riqueza, caso específico el impuesto sobre las utilidades.

**Base imponible unitaria o agregada:** Se refieren al tipo de base imponible de acumulación de las distintas fuentes para personas físicas o jurídicas, como lo es el sistema de renta ingreso total, llamado como el enfoque de la teoría del patrimonio o de acumulación de todas las rentas del contribuyente en una sola base<sup>92</sup>.

**Base imponible desagregada:** Cuando se establecen varias bases imponibles sujetas a diferentes gravámenes, como rentas para utilidades, para actividades financieras, para renta disponible y otros más. El sistema de renta costarricense

---

<sup>92</sup> Se puede ampliar el concepto de base imponible unitaria en el nuevo proyecto del Impuesto sobre la Renta Global, expediente en la Asamblea Legislativa de Costa Rica No. 15516. También se puede observar acumulación de todas las base en una sola base imponible, según figuras No. 3 y No.5.

actual, regido en la Ley 7092 y su Reglamento, es el mejor ejemplo de diferentes bases imponibles.

**Base imponible principal y subsidiaria:** Tenemos la base imponible principal y subsidiaria, como es el caso de la base imponible para las utilidades según la Ley actual 7092 y la renta neta presuntiva, para técnicos y profesionales, como se establece en el artículo 13 de de la Ley del Impuesto sobre la Renta actual.

**Base imponible íntegra y base imponible liquidable:** La base íntegra se refiere aquella base que resulta de la determinación del hecho imponible, en el caso de la base imponible o base neta del impuesto sobre la renta de las utilidades, donde han intervenido una serie de técnicas, como lo son las Normas Internacionales de Información Financiera, criterios y otros elementos sin ningún rebajo, mientras que la base imponible liquidable es la misma base anterior pero cuando ya se le han realizado reducciones a la base por donaciones u otros, como lo indica Torrealba (2009).

## **2. Base imponible cierta**

Como punto de partida en este análisis se hace referencia al artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios Costarricense que indica la forma de determinación por parte de la Administración Tributaria utilizando los siguientes sistemas:

a. Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permiten conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria

b. Si no fuere posible, sobre base presunta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación.

Se va desarrollar el método llamado de base cierta o estimación directa<sup>93</sup>, en el cual la Administración Tributaria puede realizar una verdadera verificación y en forma directa examinar con profundidad la realidad financiera, contable y legal de la obligación tributaria de un contribuyente<sup>94</sup>.

Menciona Torrealba (2009) que existe una relación inescindible entre la contabilidad y el llamado método de base cierta o estimación directa, pues éste utiliza la contabilidad como instrumento de medición o determinación. Y como la contabilidad es una técnica sujeta a reglas propias, entonces estas reglas tienen relevancia jurídica en el proceso de determinación de la base imponible.

<sup>93</sup> Se puede ampliar en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica(1971).

<sup>94</sup> No se entra a explicar el método de base objetiva por tratarse de un método que se usa en casos concretos mediante el uso de ciertos signos, índices y parámetros establecidos previamente por la ley, como se menciona para el caso de los productores de café antes del años 2000, así como el caso de lo que se estipula en el inciso s) del artículo 8 del Impuesto Sobre la Renta, para profesionales independientes, Torrealba (2009).



Los deberes formales de la contabilidad son fundamentales en el tipo de base cierta por cuanto es de ahí donde nace el nivel de credibilidad para que la Administración Tributaria pueda tener confianza o no, sobre las actuaciones de un contribuyente.

### **Contabilidad formal:**

Esta parte de la Contabilidad se refiere a los documentos y libros que con carácter obligatorio deben llevar los comerciantes, los sujetos que llevan la contabilidad y los criterios para la conservación de los libros, entre otros elementos <sup>95</sup>.

Como punto de partida para todo contribuyente es tener presente lo estipulado en la Sección II, como Infracciones Administrativas en el CNPT que incluye:

Art. 78. Omisión de la declaración de inscripción, modificaciones o desinscripción

Art. 79. Omisiones en la presentación de las declaraciones tributarias

Art. 80. Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria

Art. 80 bis. Morosidad en el pago del tributo

Art. 81. Falta de ingreso por omisión o inexactitud

Art. 82. Hechos irregulares en la contabilidad

---

<sup>95</sup> Se puede ampliar el concepto en el tema que desarrolla Torrealba (2010) sobre Contabilidad Material y Base Presunta.

Art. 83. Incumplimiento en el suministro de información

Art. 84 No concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria

Art. 85. No emisión de facturas

Art. 86. Infracciones que dan lugar al cierre de negocios

Art. 87. Destrucción o alteraciones de sellos

Art. 88. Reducción de sanciones

Como se indicó al inicio de este capítulo en la **Introducción para un Análisis Integral**, toda la instrumentalización contable y financiera es complementaria en la conceptualización legal del impuesto sobre la renta, para la determinación de la base imponible del contribuyente y la cuota a cancelar, ya que se requiere no solo la aplicación de la ecuación que se definió al inicio del estudio de la base imponible como:  $Y = (a-b) - (c-d)$ , sino que además el uso de una serie de principios y criterios técnicos de razonabilidad de los datos que se estudian como los principios de comprensibilidad, relevancia, importancia relativa, fiabilidad, representación fiel de los datos, la esencia sobre la forma, neutralidad, prudencia, integridad, comparabilidad, oportunidad, equilibrio entre el costo y el beneficio, equilibrio entre las características cualitativas, así como imagen fiel o presentación razonable de los datos, según se indica en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera, pasando de los papeles, o de los sistemas de información, a los números reales, lo que podríamos decir de la contabilidad formal y documental, a la contabilidad material, o datos finales.

Señala (Sanchez 2005) que la Contabilidad como medio de prueba con relevancia fiscal, que para poder desempeñar sus funciones económicas, financieras, fiscales y legales, de manera que constituya un eficaz instrumento de análisis, la contabilidad debe cumplir una serie de condiciones. Una de ellas es que toda anotación contable ha de tener una justificación lógica, legal y económica basada en una operación soportada documentalmente.

Nuevamente se debe hacer referencia al concepto de contabilidad expresado anteriormente como: El arte de registrar, clasificar y resumir, de manera significativa y en términos monetarios, las transacciones y acontecimientos que son, al menos en parte, de índole financiera y, de interpretar los resultados consecuentes <sup>96</sup>

Reforzando el punto anterior y siguiendo la definición de Contabilidad se puede observar que se hace referencia a lo que se llama como un proceso contable, el registrar, clasificar y resumir en términos monetarios los datos de una entidad. Este proceso está lleno de documentos mercantiles y de instrumentos que utiliza la entidad y que vienen a ser la plataforma o el andamiaje, donde se inicia, desarrolla, construye, documenta, cuantifica, materializa en una forma ordenada y significativa los datos contables, financieros y fiscales de un contribuyente

---

<sup>96</sup>Diferentes conceptualizaciones se pueden encontrar en Inventario de los Principios de Contabilidad, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C,(1971).

Más en detalle y con los procedimientos contables, como lo sería el ciclo contable en general para una entidad, podemos conceptualizar el mismo, como aquel proceso que se desarrolla para usar el efectivo, se compras, producción, ventas y cuentas por cobrar hasta convertir de nuevo la operación empresarial en el efectivo. Escoto (2007) considera el proceso contable o ciclo contable en el cual aparece el evento, luego se analiza y registra la operación, se hacen los pases a los libros y auxiliares, posteriormente se obtienen los estados financieros, para los diferentes usuarios.

También para conocer en parte la documentación y pasos a llevar a cabo podemos considerar el ciclo contable ampliado, como aquel proceso que incluye:

- a. Datos y documentos mercantiles con que se realizan las operaciones de producción, ventas, financieras y de otro tipo de una entidad.
- b. Cuadros, resúmenes e informes que ordenan los datos contables y financieros
- c. Asientos contables donde se interpretan y documentas en forma significativa los datos contables, usando la partida doble de contabilidad, los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas internacionales de información financiera.
- d. Auxiliares de contabilidad donde se registran los asientos, para agrupar la información en una forma ordenada.
- e. Resúmenes, llamado también la mayorización de los datos, pasando los datos de los auxiliares a las cuentas de mayor y grupos de datos.

- f. Balanza de comprobación contable, para lograr una verificación de los datos procesados, utilizando la ecuación de partida doble, afectando generalmente los grupos de ingresos, costos y gastos, activos, pasivos y patrimonio de una entidad, como los principales grupos de los estados financieros de una entidad.
- g. Estados financieros, donde se materializa en forma significativa los datos.

Aquí debemos considerar los siguientes informes y libros contables

<sup>97</sup> :

1. Un balance
2. Estado de Resultados
3. Estado de cambios en el Patrimonio neto que muestre
  - Todos los cambios habidos en el patrimonio neto
  - Los cambios en el patrimonio neto distintos de los precedentes de las transacciones
4. Un estado de flujo de efectivo
5. Notas y Políticas contables significativas y explicativas sobre los Estados Financieros.

h. Libros de Contabilidad, que son:

1. Libro de Diario

---

<sup>97</sup> Comprender que existen datos de tipo cuantitativos, referente a la materialidad de la información, así como datos de tipo cualitativos sobre comentarios y explicaciones a la cifras, según se establece en la NIC No 1, Presentación de los Estados Financieros (2006).

2. Libro Mayor
3. Inventarios y Balances
4. Libro de actas de Junta Directiva\*
5. Libro de Accionistas\*

\*Estos dos libros nos son de acumulación del ciclo contable, son más de orden administrativos y de gerencia, sin embargo forman parte de la plataforma que se estudia en todos estos procesos, ya que es ahí donde se encuentra la principal información formal de la toma de decisiones empresariales

I. Se tienen también los asientos de cierre del período fiscal de la entidad.

J. Declaración de Impuestos de ventas mensual y de renta anual.

Señala Sánchez (2005) que las obligaciones tributarias formales relativas a llevar contabilidad, ponerla a disposición de los órganos inspectores, aportar documentación y facilitar la práctica de actuaciones inspectoras presentan a su vez una doble vertiente: por un lado son manifestaciones concretas del deber genérico de colaboración de todo contribuyente para con la Administración Tributaria y a su vez constituyen la vertiente pasiva del poder inherente de la facultad inspectora de examen documental.

A pesar de todas estas bondades de lo que pudiéramos llamar una arquitectura contable, financiera, fiscal y legal de una entidad, sabemos que la misma se

construye a base de criterios de las personas, usando toda esa información hasta llegar a los estados financieros, donde se materializa la información, para los diferentes usuarios, sin duda que estaría aquí la base imponible del contribuyente.

### **Contabilidad material**

Partiendo de la definición anterior por contabilidad material podemos comprender que no solo la documentación, orden, formalidad, estructura y otros que tenga una empresa son suficiente, si no se requiere además una serie de criterios técnicos, opiniones y supuestos para materializar y documentar en forma significativa sobre los datos contables y financieros, los cuales se preparan con buen criterio profesional ayudándonos con postulados básicos, como los llamados principios de contabilidad, tales como fidelidad, prudencia en la valoración, no compensación de saldos, periodicidad, continuidad del negocio, uniformidad y muchos más para delimitar los criterios contables <sup>98</sup>.

Podemos continuar mencionando muchos principios más, para hacer la contabilidad, pero no se puede dejar esta forma de operar abierta o a discreción a grupos de profesionales en diferentes lugares y países, sobre todo por la internacionalización económica y empresarial, entonces para ello encontramos la adopción y aprobación de las normas internacionales de

---

<sup>98</sup> Un enfoque interesante desarrollado por Torrealba (2010), bajo la denominación de Contabilidad Material y Base Presunta refiriéndose a la NIIF 24, denominada: Información a Revelar sobre partes relacionadas.

información financiera a nivel mundial, en el caso nuestro las aprobadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y denominadas las NIIFs, de manera que se pasa a una estandarización de los criterios ya al rango de normativa que se debe cumplir, para llegar a la materialización final de las cifras en los estados financieros, para los diferentes usuarios.

Con este gran esfuerzo por la documentación, la estandarización y la homologación entre lo contable, financiero y lo fiscal, sabemos que existen siempre muchas diferencias e inconformidades, en parte por lo establecido en cada materia, en parte por la forma de enfocar la situación y también por lo difícil de conciliar posiciones del contribuyente, con los de la Administración Tributaria.

Señala, Sánchez (2005) que las relaciones entre contabilidad y fiscalidad son complejas, entre otras razones, por la clara divergencia entre los objetivos. La Contabilidad tiene por objeto producir información para hacer posible el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica, con la finalidad de facilitar la adopción de las decisiones financieras externas y de planificación y control interno.



La fiscalidad utiliza la información contable para cubrir las necesidades recaudatorias del Estado, para hacer frente a gastos previstos en el presupuesto y por objetivos de política económica del gobierno.

Continua Sánchez (2005) mencionando que la Contabilidad y fiscalidad se deben armonizar porque no es acorde con el principio de capacidad económica la creación de ingresos presuntivos o la restricción indebida de gastos con fines tributarios, pero tampoco es positivo para los contribuyentes el sacrificio de la realidad contable con la finalidad de reducir los impuestos.

Como vemos por un lado existen objetivos financieros y empresariales y por otro lado están los objetivos fiscales sobre la información que se debe registrar y presentar una entidad económica, lo que hacen que las cifras cambien, para los dos usuarios, de manera que cuando se está en presencia de un determinación de la obligación tributaria se usa la llamada cédula conciliatoria entre la utilidad fiscal y la utilidad financiera, considerado los impuestos sobre la renta diferidos, de la resolución 52-01 de la Administración Tributaria Costarricense y con aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera No. 12, sobre el Impuesto a las Ganancias <sup>99</sup>. De esta manera según la

---

<sup>99</sup> El aparte D) Impuestos sobre la renta diferidos(NIC 12) señala que: 1.A los efectos del mejor control de la conciliación de la utilidad financiera y de la base imponible del impuesto sobre las utilidades, los contribuyentes deberán aplicar la NIC 12, para registrar el impuesto sobre la renta diferido, 2. Para los fines establecidos en el artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la contabilización del

Norma Internacional de Información Financiera, No. 12 se debe prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a. La recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la entidad.
- b. Las transacciones y otros sucesos del período corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros <sup>100</sup>.

De esta manera se comprende que el tema de base neta en términos fiscales es muy diferente de lo que sería una base financiera, la primera por obedecer en primer instancia a la medición de los Elementos Cuantitativos, de la legislación de un país, caso de Costa Rica, con la Ley No.7092 y la segunda que es el caso de la base o rentabilidad financiera haciendo la medición de todas las operaciones económicas de la entidad, con aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo que esta situación siempre va

impuesto sobre la renta diferido debe comprender las partidas de pérdidas acumuladas y diferidas para amortizar, que se generen en las actividades agrícolas e industriales a efectos de la correcta aplicación de la amortización de dichas pérdidas, de acuerdo con lo que dispone el artículo 8 inciso g) de la Ley del Impuesto sobre la renta.

<sup>100</sup> Se puede ampliar sobre la Norma de Información Financiera No.12, para conocer más los procedimientos establecidos en la misma, referente al Impuesto a las Ganancias, conocido como impuesto de renta diferido. También en la Guía de los PCGA, apartado 21-01 se pueden encontrar varios ejemplos sobre el tratamiento del Impuesto Sobre la Renta Diferido, como tema especial a tratar, sobre todo en el campo de la Contaduría Pública y Asesoría Tributaria.

estar presente la aplicación de la norma internacional de información financiera No. 12, como para documentar el hilo conductor entre un enfoque y otros, dicho de otra manera, para conciliar un interés y el otro.

Comprendiendo esta realidad existente de las diferencias sustantivas entre los datos y regresando al concepto de base cierta en el cual se utiliza la contabilidad formal de la empresa, considerando que la entidad mantenga un sistema contable confiable a la luz de sus necesidades empresariales, para la toma de decisiones, en consecuencia un cuadro de cuentas adecuado en alcance y en razonabilidad, documentos internos y formas de registro manuales y automatizados confiables que le permita obtener información oportuna y razonable, estaríamos frente a un sistema contable confiable, que no es todo, sino se agrega y fundamental las serie de principios de contabilidad y normativa aplicable, para contar con información razonable, aunque sabemos que no para obtener información exacta, más bien que la empresa, como la Administración Tributaria, puedan satisfacerse de los datos obtenidos en un momento dado

101 .

---

<sup>101</sup> Un sistema contable debe cumplir tres propósitos: 1.Registrar las transacciones del negocio, 2.Salvaguardar los recursos de la entidad, 3.Controlar las operaciones. Fondo cultural contable, Pineda (1975). Se le debe agregar otro propósito a la contabilidad y es del deber de informar a los usuarios para la toma de decisiones en forma oportuna.

Señala Camacho (2006) en el seminario de la Procuraduría sobre Derecho Tributario y Presupuestario que: En este sentido nos hemos de referir a la compatibilidad e integridad de la norma contable con la norma tributaria una vez se cuente con definiciones claras y precisas recogidas en un Plan General Contable, donde administradores y administrados del derecho tributario puedan determinar el acaecimiento de obligaciones sin la necesidad de entrar en estériles inocuas discusiones respecto de la sustancia transaccional, dicho en términos contables, por la realidad económica, dicho en términos jurídicos.

Se hace la acotación en el sentido que los estados financieros es donde se concreta y materializa en una forma significativa la acumulación de los datos de todo el proceso y ciclo contable de un contribuyente, producto de sus diferentes actuaciones mercantiles, siendo al final estos datos que se reflejan buenos o malos, razonables o no razonables, para poder juzgar la bondad final, sin ser nunca exactos, por las serie de limitaciones existentes, por su naturaleza de la misma contabilidad.

Sin embargo, sabemos que no en todos los casos se puede dar una situación de razonabilidad de los datos por lo que se tiene que aplicar la llamada base presunta, como método alterno de parte de la Administración Tributaria y que lo establece el inciso b) del artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios,<sup>102</sup>.

Primeramente se debe comprender que la NIC 24 se refiere a la Información a Revelar sobre Partes Relacionadas, cuyo propósito es poner de manifiesto que los estados financieros contenga información necesaria en los estados de posición financiera y de resultados del período, que puedan haberse afectado por la existencia de parte relacionadas, como parte de los negocios entre ellas.

---

<sup>102</sup> El artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios nos indica las formas de determinación de la base imponible en el cual la Administración Tributaria puede determinar la base aplicando los siguientes métodos: a) Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria, b) Si no fuere posible, sobre base presunta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación.

Considera la NIC 24 que las partes relacionadas son una característica normal del comercio y los negocios y que la relación entre las partes puede tener efectos sobre la posición financiera y los resultados de una entidad. Se señala como ejemplo una entidad que vende bienes a su controladora al precio de costo, podría no hacerlo a este precio si se tratara de un cliente distinto. Además, las transacciones entre partes relacionadas pueden no realizarse por los mismos importes globales que entre partes sin vinculación alguna.

El tipo de relación entre las partes puede ser suficiente en la toma de decisiones para hacer o no transacciones, por lo que se hace necesario que todo este tipo de vinculaciones en las partes quede documentado en los estados financieros, para que sea del conocimiento pleno de los usuarios.

Por otra parte tenemos que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Asimismo aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- a. Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el artículo 104 de este Código.
- b. Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones que se soliciten.
- c. Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se considerarán indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 del este Código, según se menciona:

- b) A falta de libros y registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medición de la obligación tributaria.

Se continúa señalando en el artículo que sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase

e ingresos de otros períodos; la existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler de negocio, combustibles; energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de la familia; el monto de su patrimonio y cualquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros.

Por otra parte se debe también tener presente en materia de información financiera a revelar según las normas internacionales de información financiera, caso de la NIC 24 y otras el objetivo es revelar la situación y no necesariamente entrar a ajustar una partida de una decisión o política adoptada por la alta administración de una entidad, donde intervienen otros campos, como la planeación estratégica, el mercadeo, el comercio internacional, la competitividad y muchas otros más y donde los ajustes que aquí se indican, como los estados financieros, las notas y las políticas son una responsabilidad exclusiva del cliente.

De lo anterior se desprende que considerando la NIC 24 si una cuenta o partida no fuera ajustada o incluida en los Estados de la entidad, pero está revelada en las notas y las políticas de la empresa, siempre y cuando su materialidad no afecte sustancialmente la razonabilidad de la posición financiera, se estaría de

acuerdo a sus objetivos, cumpliendo con el cometido de revelar la información a los usuarios de los estados financieros.

Según la posición del Tribunal Fiscal Administrativo, 057-2010.P del 25 de febrero del 2010, en cuanto usar un precio menor en operaciones entre partes relacionadas considerando que la contabilidad material debe reflejar dichas variaciones según la NIC 24 y también revelarla, sin que dicha situación sea el detonante para que la Administración Tributaria pase subsidiariamente a una base presunta del contribuyente, dado la serie de elementos que debe considerar previamente.

### **Precios de transferencia y sus repercusiones en la base imponible**

El desarrollo de los negocios a nivel mundial ha creado un crecimiento extremadamente fuerte con encadenamientos empresariales y con una serie de relaciones comerciales y de producción en partes relacionadas, donde están los grandes grupos empresariales que operan como holding de otras empresas, por otra parte subsidiarias y afiliadas, que establecen una serie de relaciones entre ellas.

De esta manera para llevar el comercio internacional hace que algunos miembros de estos conglomerados empresariales, llamadas entidades transfieran productos y servicios a otras empresas, por lo que pueden utilizar precios superiores o inferiores considerandos sus relaciones de mercado y ventas y



comercialización y buscando su mayor competitividad empresarial en que se desarrollan.

Así las cosas pueden existir decisiones empresariales en el uso de la facturación que realizan para la venta de bienes o servicios con menos del precio y por encima del precio, lo que afectaría la base imponible de una entidad, existiendo de esta manera cuando se hace una revisión tributaria inconformidades de parte del contribuyente con la Administración Tributaria.

Torrealba (2009) señala que la Administración Tributaria podrá en estos casos valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado, en el cual se deben proceder a practicar los ajustes pertinentes.

Para documentar y establecer un mejor criterio algunos métodos señala Torrealba (2010) para valorar los precios de transferencia en estos casos:

a. Un primer paso relacionado con el análisis funcional que consiste en valorar la función de una de las entidades del grupo y que se manifiesta en la transacción de los precios con la otra entidad, siendo lo más importante que lo valorado exista y sea demostrable a los ojos de la Administración Tributaria.

b. Llevando a cabo un análisis comparativo del precio de transacción con el que pactarían partes independientes, considerando ciertos métodos como los establecidos por la OCDE, que son:

1. Método de los precios no controlados comparable
2. Método de reventa
3. Método de costo más un plus
4. Método de reparto transaccional de la utilidad
5. Método de margen neto transaccional

El proyecto de Renta Global establece en su artículo 80, apartado 3, los métodos que podrá utilizar la Administración Tributaria para estos efectos:

El precio de mercado del bien o servicio del que se trate o de otros con características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

Supletoriamente:

a. El precio de los bienes y servicios, calculado mediante el incremento del valor de la adquisición o el costo de producción de estos, en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equivalentes.

b. El precio de reventa de los bienes y servicios establecidos por el comprador de estos, reducido en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador, considerando la experiencia de empresas que operan en el mismo sector.

c. Cuando no resulte aplicable ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate.

Siguiendo el concepto de precios de transferencia y lo planteado en el caso 057-2010-P del TFA, de un precio de transferencia menor entre las partes relacionadas, sin duda que antes de pasar de una base cierta a una base presunta deberá primeramente haber caminado por todo estos pasos, por parte de la Administración Tributaria.

Casado (2008) considera sobre ganancias patrimoniales no justificadas que: La liquidación de cada impuesto requiere y presupone la comprobación de su concreto hecho imponible, la imputación del mismo al sujeto pasivo del tributo, la fijación de la base imponible por algunos de los métodos legalmente autorizados y, en fin la determinación de la cuota y de la deuda tributaria legalmente exigible, por lo que el análisis de cada impuesto requiere su tratamiento por separado.

## **Consolidación de estados financieros, camino para llegar a una base imponible**

Siguiendo el tema de base imponible cierta y el manejo de los precios de transferencia entre partes relacionadas, se considera que si la Administración Tributaria no lleva a cabo la serie de pasos para hacer una valoración razonable entre partes relacionadas con facilidad se podría estar cayendo de hecho en lo que se puede llamar una consolidación de estados financieros, como lo establece la NIIF 27, ya donde se consideran las relaciones entre todas las empresas, matriz, subsidiaria, afiliada y otras, haciéndose las eliminaciones entre las operaciones que se realizan en las diferentes entidades, llegándose a mostrar la situación financiera y económica, como una sola entidad, obviamente dicha situación no está permitida según el 74 el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que contraviene el proceder.

### **3. Base imponible presunta:**

Aquí estamos de nuevo en el inciso b) del artículo 125 del CNPT que indica:  
Si no fuere posible, sobre la base presunta, tomando en cuenta los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan determinar la existencia y cuantía de dicha obligación.

En estas circunstancias la Administración Tributaria estaría facultada para actuar bajo el concepto de base presunta.

Los artículos 126 y 127 del CNPT explican detalladamente los pasos a seguir en este tipo de determinaciones de oficio por parte de la Administración Tributaria.

Y el artículo 116, ya detallado en su inciso b) que a falta de libros y registros, documentos y otros, a juicio de la Administración Tributaria, se estaría en presencia de indicios que permitan estimar la existencia y medición de la obligación tributaria de un contribuyente <sup>103</sup>.

No es fácil para la Administración Tributaria, sin poder contar con la información formal de parte de un contribuyente, lograr la construcción de los datos desarticuladamente, para establecer una base imponible, en este caso presunta.

Aquí podemos hacer una consideración en que se podría caer por parte de la Administración Tributaria cuando analiza varias empresas relacionadas y encuentra deficiencias en ellas desde el punto de vista de formalidad contable. La pregunta que uno se puede hacer es que dependiendo de la gravedad de la situación la Administración Tributaria amparada al artículo 125 del CNPT podría aplicar la base presunta y determinar la obligación tributaria, siendo esto eventualmente considerando como una consolidación de los resultados

<sup>103</sup> Señala Sánchez (2005) que cuando los sujetos pasivos no pueden satisfacer las obligaciones formales a las que refieren los artículos ----- el ordenamiento admite, mediante la aplicación de los medios a que alude el artículo de la Ley de forma subsidiaria y por la imposibilidad de cuantificar el tributo de acuerdo al régimen que le correspondería en condiciones normales.

económicos de una entidad que si bien están amparados a la NIIF 3, no está autorizado el procedimiento por la legislación actual en el país.

Comprender que existe cierta lógica en todo esto que lo lleva a uno a la reflexión, en el tanto si con toda la formalidad que pueda existir en una organización, desde que se inicia, con estructuras administrativas, financieras y contables bien definidas, con diferentes profesionales en el campo, se hace por no decir difícil, si no retador llegar a disponer de estos datos en forma razonables y fehacientes, para el empresario, la Administración Tributaria y cualquier usuario, con mucha dificultad puede llegarse a contar con una base presunta para determinar la obligación tributaria, al usar bien datos internos propios de la empresa, así como datos de otras fuentes, buscando siempre la cifra razonable y real en términos contables, financieros y fiscales.

Con este tipo de actuaciones tributarias frente al contribuyente generalmente todo termina en situaciones difíciles de conciliar y conflictos legales, para filtrar y triangular los datos presentados, con una serie de gastos sociales, para buscar quien tiene una mejor razón al final.

El criterio en todo esto es la obligación latente que tiene el contribuyente en tener que hacer las cosas bien, atendiendo y respetando las leyes del país, desarrollando sus actividades empresariales y profesionales en una forma competitiva y con responsabilidad social sostenible en el país donde se desarrolle

para ello sin que el nuevo sistema de impuesto sobre la renta global sea la panacea, sí debemos impulsar esta reforma, para dotar de mejores instrumentos a los procesos de recaudación fiscal en el país y de ser posible mejorar aún más lo planteado, en la ley, reglamentos y en Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de ser necesario.

Es importante indicar también que en el artículo 74, del nuevo proyecto de renta, que se refiere concepto y determinación de la base imponible en su aparte 3 señala que: En el régimen de base cierta, la base imponible se liquidará a partir de la contabilidad del sujeto pasivo, corrigiendo el resultado contable, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la ley.

Por otra parte se faculta a la Administración Tributaria para que elabore un Plan General de Contabilidad que contendrá en forma pormenorizada, por lo menos, un catálogo de cuentas, un manual de cuentas y las directrices y disposiciones que considere necesarias y que emitirá mediante la resolución que publique en el diario oficial, todo fundamentado en las normas internacionales de información financiera aprobadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, que no se opongan a los preceptos legales, el cual deberá ser obligatorio para los sujetos pasivos.

Con este tipo de plataforma contable y estandarización sin duda que se llegaría a evitar situaciones donde la Administración Tributaria tenga que proceder a

utilizar el métodos de base presunta, con las consecuencias que tal decisión conlleva.

### **Rentas netas presuntas:**

Se procede analizar en este aparte otras rentas presuntas que establece la Ley del Impuesto sobre la renta costarricense No. 7092, por considera que las mismas representan no solo la renta que se está gravando, sino que a su vez son la base de cálculo del impuesto sobre la renta, es decir corresponden a la clasificación que realiza Torrealba (2009), incluida anteriormente en la cual el monto establecido no tienen ningún tipo de deducción, donde se aplica la tarifa, para el cálculo de la obligación tributaria. <sup>104</sup>

### **Incrementos patrimoniales no justificados**

En el tercer párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que trata sobre la Renta Bruta señala que también forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de esta ley.

---

<sup>104</sup> La base imponible es bruta cuando la magnitud es del monto total de la riqueza obtenida, poseída, circulada o consumida, ejemplos son las remesas la exterior, rentas del trabajo dependiente y pensionados, intereses del mercado financiero, salarios, todos aquellos casos que grave renta bruta sin admitir deducción alguna relativa a gastos necesarios para obtener la renta, Torrealba (2010). Derecho Tributario.



Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de la incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicadas al caso, o que está exento por ley, de lo contrario dicho incremento del patrimonio se computará como renta bruta <sup>105</sup>.

En Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2009) analiza este punto y concluye que el artículo 5 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no puede adicionar rentas gravables al artículo 1 de la Ley, señalando que:

Queda claro, entonces que el artículo cinco no amplía el concepto de renta del artículo uno, añadiéndole nuevos elementos constitutivos de renta. Simplemente establece una presunción de que un incremento de patrimonio no justificado en las rentas declaradas se obtuvo con rentas de las del artículo uno, esto es, gravable, que se han mantenido oculta a la Administración Tributaria. Si el contribuyente demuestra que el incremento se obtuvo con rentas no gravables (ganancias de capital, donaciones, herencias, subvenciones o beneficios fiscales) entonces simplemente no procede su gravamen.

---

<sup>105</sup> Continúa el artículo detallando los alcances del incremento patrimonial, referente a las facultades de la Administración Tributaria y obligaciones del contribuyente, con más detalle en el artículo ocho del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

Aparte de lo anterior si es muy importante considerar algunos conceptos de Casado (2008) sobre Ganancias Patrimoniales no Justificadas <sup>106</sup> en el que indica algunas conclusiones importantes menciona sobre el tema de incrementos patrimoniales:

1. La existencia de un incremento patrimonial es condición de posibilidad para exista un incremento de patrimonio no justificado
2. Para la liquidación de un incremento de patrimonio no justificado, el mismo deberá hacerse por diferencia entre ejercicios declarados.
3. Para verificar todas las fuentes que hicieron el incremento patrimonial deberá identificarse todas las fuentes de renta del sujeto pasivo.
4. Sin la previa comprobación global de la situación patrimonial del sujeto pasivo será imposible conocer la existencia de incrementos patrimoniales <sup>107</sup>.

### **Préstamos y financiamiento:**

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la renta indica que se presume, salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera

<sup>106</sup> Ganancias Patrimoniales no Justificadas y delito fiscales del profesor Gabriel Casado Ollero, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Complutense de Madrid, Publicado en la AA.VV. Justicia y Derecho Tributario(2008).

<sup>107</sup> Menciona Casado (2008), que tanto la doctrina del TEAC, como la jurisprudencia contencioso administrativo, han venido destacando la imposibilidad de regularizar incrementos no justificados de patrimonio sin ultimar la comprobación patrimonial del sujeto pasivo.

que sea su naturaleza o determinación, si existe documento escrito, devenga un interés no menor a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica, o a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional.

En los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción no se aceptará prueba en contrario.

La Administración Tributaria podrá aplicar esta presunción en otras situaciones aunque no exista contrato de préstamo, pero si financiamiento, conforme se establezca en el reglamento de esta Ley.

En Imposición sobre la Renta en Costa Rica, Torrealba (2009) considera que lo importante es probar lo pactado por las partes, aunque esta se separe de los intereses promedio del mercado financiero. Bajo el enfoque de rechazar la posibilidad de que entre partes vinculadas se pacte un interés menor o no se pacte un interés del todo, por no ser usual ni normal en el mercado, el objeto de la prueba en contrario prácticamente desaparece o, a lo sumo, se restringe a probar que se daban en el caso concreto situaciones particulares de negocio que expliquen bajo un lógica económica racional el separarse del valor medio del mercado, que no es otra cosa que demostrar que dos partes independientes, en condiciones similares, habrían pactado intereses similares.

**Empresas no domiciliadas:**

En el artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se presume salvo prueba en contrario, que la renta neta anual mínima de sucursales, agencias sucursales, agencias, y otros establecimientos permanentes que actúen en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica, que se dediquen a las actividades que a continuación se mencionan, es la que en cada caso se señalan:

a) Transporte y comunicaciones, un quince por ciento, de los ingresos brutos por fletes, pasajes, cargas radiogramas, llamadas telefónicas, télex y demás servicios similares prestados entre el territorio de la República, el exterior y viceversa.

b) Reaseguros, un diez punto cinco por ciento, sobre el valor neto de los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase, excepto las del ramo de vida, cedidos o contratados por el Instituto Nacional de Seguros con empresas extranjeras.

c) Películas cinematográficas y similares, un treinta por ciento de los ingresos brutos que las empresas productoras, distribuidoras o intermediarias obtengan por la utilización en el país de películas cinematográficas y para televisión, grabaciones, radionovelas, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio similar de difusión de imágenes o sonidos, cualquier la forma de retribución que se adopte.

ch) Noticias internacionales: Treinta por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el suministro de noticias internacionales a empresas usuarias nacionales, cualquiera que sea la forma de retribución.

Para determinar el monto del tributo que corresponde pagar con base en el presente artículo se deberá aplicar sobre el monto de la renta neta presuntiva la tarifa del impuesto a que se refiere el artículo quince de esta Ley.

Los representantes o agentes de las empresas a que se refieren los incisos precedentes, están obligados al pago del impuesto que resulte por la aplicación del artículo 15 de esta ley.

También quedan obligados al pago del impuesto a que se refiere el inciso c) del artículo 19, de esta ley <sup>108</sup>, a cargo de sus respectivas casas matrices del exterior, cuya base de imposición se establece de acuerdo con las normas del artículo 16.

Las empresas de transporte en general y las comunicaciones, cuyos propietarios sean personas no domiciliadas en el país, que efectúen operaciones con países extranjeros y que dificulten la determinación de la renta atribuible a Costa Rica, de conformidad con los preceptos que se establezcan en el reglamento de esta ley,

---

<sup>108</sup> Se refiere a sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país, que actúen en él, el ciento por ciento de la renta disponible que se acredite o remese a la casa matriz estará sujeta al pago de un impuesto del quince por ciento, sobre el indicado crédito o remesa, según corresponda.

podrán solicitar a la Administración Tributaria un sistema especial de cálculo de la renta líquida.

La Administración Tributaria quedará facultada para autorizar su empleo, siempre que no se contravengan las normas generales de determinación consignadas en la ley <sup>109</sup>.

### **Otras rentas presuntivas:**

El artículo 13 nos señala que los contribuyentes que sean personas físicas independientes de la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos, así como para las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país, se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, obtienen una renta mínima anual por los conceptos siguientes:

a) Prestación de servicios en forma liberal con una renta neta mínima anual de 335 salarios base, para profesionales y 250 técnicos y otros <sup>110</sup>.

---

<sup>109</sup> En estos casos de renta presunta estaríamos frente al tipo de base imponible bruta, cuando la magnitud es el monto total e la riqueza obtenida, poseída, circulada o consumida, Torrealba,( 2009).

<sup>110</sup> Estamos frente a una situación de base imponible subsidiaria (presuntiva) por no presentar declaraciones de renta o no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros contables, siendo la principal la base imponible de las utilidades. Torrealba, (2009).

b) Para explotación de transporte terrestre, podrá ser de 84 a 117 salarios base

Estas presunciones funcionan en el caso que los profesionales no presenten declaraciones de renta o no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros contables.

### **Matriz de relación y correlación de las NIIFs con los Elementos Cuantitativos del ISR**

Después del análisis del Elemento Cuantitativo Base Imponible del Impuesto Sobre la Renta y antes de pasar al análisis de los otros Elemento Cuantitativos, considerando su relación y correlación de estos con las Normas Internacionales de Información Financiera, especialmente con el Elementos de Gastos, comprendiendo que ni todas las normas de contabilidad están inmersas en los Elementos Cuantitativos, ni todos Elementos están presentes en todas las normas contables, además que si bien el Colegio aprobó todas las normas contables, no todas han sido adoptadas por la Administración Tributaria, por sus razones quizás de gradualidad y de necesidad en las mismas, reconociendo el gran esfuerzo realizado hasta la fecha en esta materia.

A manera de resumen y producto del análisis practicado en la presente investigación, seguidamente se adjunta una matriz de relaciones y correlaciones

de la normativa contable con los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta Costarricense:

MATRIZ DE RELACION Y CORRELACION DE LAS NIIFs CON LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS DE					
ISP					
1	2	3	4	5	6
Nº	NOMBRE DE	OBJETIVO	CORRELACIÓN	APROBACION	ADOPTADA POR
NIIFs	LA NIIFs:		CON	POR EL	ADMINISTRACION
			ELEMENTOS	COLEGIO	TRIBUTARIA
			CUANTITATIVOS	CPCR	
1	Adopción por primera vez las normas	Comparabilidad en los datos	1	1	0
2	Pagos basados en acciones	Mostrar la situación financiera de la operación Realizada	1	1	0
3	Combinación de Negocios	Especificar la formación financiera a revelar	0	1	0
4	Contratos de seguros	Contabilizar y revelar información de la aseguradora	1	1	0
5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y Operaciones Discontinuas	Afecta resultados y balance	0	1	0
6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	Contabilización del activo y revelar datos	1	1	0
7	Instrumentos Financieros:	Revela los instrumentos y los	1	1	0



		ries			
	Información a Revelar	gos financieros			
No. NIC					
1	Presentación de Estados Financieros	Establecer la base para la presentación de los estados financieros	1	1	1
2	Inventarios	Tratamiento con table de los Inventarios	1	1	1
7		Procedimiento cómo el flujo de efectivo	1	1	1
8	Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	Criterios para seleccionar y modificar las políticas Contables	1	1	1
10	Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance	Cuando la empresa rectifica las declaraciones y estados financieros	0	1	0
11	Contratos de Construcción	Se refieren a una forma especial de contabilizar	0	1	0
12	Impuestos a las Ganancias	Se refiere al impuesto a las ganancias presentes y futuras	1	1	1
14	Información Financiera	Información por	0	1	0

	por segmentos	segmentos, pro de otras entida des asociadas			
16	Propiedad Plan ta y Equipo	Prescribir el tra tamiento contable	1	1	1
17	Arrendamientos	Tratamiento con table de arrenda mientos y arren Datarios	1	1	1
18	Ingresos	Reconocimiento de cuándo es reconocido el ingreso	1	1	1
19	Ordinarios Beneficios	Registro y revelación del beneficio empleado	1	1	0
20	a Empleados Contabilización de Subvencio nes del Gobier no e Informa ción a revelar sobre Ayudas Gubernamenta les	Sobre registro y revelación de ayudas de gobier No	0	1	0
21	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extran jera	Del cómo presen tar las transaccio nes y las tasas de Cambio	1	1	1
23	Costos por Inte reses	El tratamiento contable de los Costos	1	1	1
24	Información a revelar sobre partes relacio nadas	Revelar infor mación sobre partes relaciona Das	1	1	0
26	Contabilización				

	e Información sobre Planes de Beneficios por Retiro	Registra los planes de beneficios de retiro en Plazos	1	1	0
27	Estados Financieros Consolidados y Separados	Presentación de estados financieros consolidados de grupos	1	1	0
28	Inversiones en Empresas Asociadas	Registro de inversiones en asociadas	0	1	0
29	Información Financiera en Economías Hiperinflatorias	Contabilización de los estados individuales y de la funcional	0	1	1
31	Participación en Negocios Conjuntos	Informar sobre negocios conjuntos entre las Entidades	0	1	0
32	Instrumentos Financieros: Presentación e Informes a revelar	Cundo un instrumento afecte los datos y su revelación.	0	1	0
33	Ganancias por Acción	Para entidades que cotizan públicamente	0	1	0
34	Información Financiera Intermedia	Se trata de regular la información intermedia de una entidad	0	1	0

36	Deterioro Valor de los Activos	Revelar que los activos estén al valor recuperable	1	1	1
37	Provisiones, Activos Contin gentes y Paci vos Contingen tes	Las bases necesaria rias para recono cer activos y pasi contingentes	0	1	0
38	Activos Intangi bles	Reconocimiento activos por enci ma de tangibles	1	1	1
39	Instrumentos Financieros: Reconocimien to y Medición	Reconocer activos y pasivos financieros en los Contratos	0	1	0
40	Propiedades de Inversión	Revelar los derechos que se tienen sobre los bienes dado en arriendo	0	1	0
41	Agricultura	Emplear el valor razonable en los activos biológicos	0	1	0
TOTALES			21	37	13
PORCENTAJES			57%	100%	35%

#### 4.3.2. Ingresos como segundo Elemento Cuantitativo:

##### Naturaleza, Hecho Generador y la Materia Imponible

El segundo Elemento Cuantitativo que se estudió en esta investigación, es el de los Ingresos, separando conceptos como Ingresos Gravables y los Ingresos no Gravables, del impuesto sobre la renta de las utilidades, tanto para las personas jurídicas, como de las personas físicas.

El artículo uno de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 7092 señala que se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y para las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas <sup>111</sup>.

El mismo artículo indica que el hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense <sup>112</sup>.

Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente

<sup>111</sup> El artículo dos del Impuesto Sobre la Renta también detalla quienes son los contribuyentes y las entidades no sujetas al impuesto sobre la renta, situación que no va ser objeto de análisis en este trabajo.

<sup>112</sup> Señala Torrealba (2008) en la Imposición sobre la Renta, sobre el origen de la renta en el sentido que la clasificación distingue entre los conceptos de "renta producto" y "renta-ingreso, de acuerdo a la teoría de la fuente y la teoría de patrimonial o de la acumulación. Siguiendo la teoría de la fuente, renta producto siendo renta solo aquel flujo de riqueza que se da entre el inicio y final de un período determinado y que proviene de la propia actividad productiva como el trabajo, capital y tierra, mientras que siguiendo la teoría patrimonial o renta de flujo total que se da entre el inicio y final de un período, se define como el incremento experimentado en el patrimonio del contribuyente en el período establecido.

costarricense no exceptuado por ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos o exportación por certificados de abono tributario

113 .

La condición de domiciliados en el país se determinará conforme al reglamento

114 .

Se entiende por rentas, para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley<sup>115</sup> .

Definen en su objetivos, por otra parte desde el punto de vista de las Normas Internacionales de Información Financiera No. 18, debidamente aprobada por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, los ingresos ordinarios como los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio

---

<sup>113</sup> Eliminado según voto 8496-06, de la Sala Constitucional, Torrealba (2008). También según Dictamen de la Procuraduría General de la República C.055-98 sobre los Certificados de Abono Tributario sostuvo que los ingresos por este concepto no calzan en forma directa como ingreso gravado, al no provenir de fuente costarricense, no es de capital utilizado en el territorio nacional, colocación de capitales o de gestiones empresariales en el país, Torrealba(2008)

<sup>114</sup> Se tipifica en el artículo 5 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, incisos a, b, c, ch, d, e, f, g y h, el concepto de personas domiciliadas en el país,

<sup>115</sup> El artículo 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos señala que el período fiscal es de un año, contados a partir del primero de octubre de cada año. No obstante la Administración Tributaria podrá establecer cuando se justifique, períodos diferentes.

neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad.

Los ingresos ordinarios propiamente dichos surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías.

El objetivo principal de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos ordinarios es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios pueden ser medidos con fiabilidad. Esta norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos<sup>116</sup>.

Se observa aquí un enfoque más profundo en el tratamiento de la Norma Contable sobre los ingresos, considerando estos como las ventas de la empresa, las comisiones, intereses, dividendos y regalías, en comparación con lo que

<sup>116</sup> Norma Internacional de Contabilidad No. 18, la cual ha sido aprobada por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica desde setiembre del año 1999. La Administración Tributaria aprobó la resolución 52-01 en diciembre del 2001, donde incluía la Norma Internacional de Contabilidad No 18. Como aspecto importante a considerar son los términos que utiliza la norma contable No. 18 y que son el término de Ingreso Ordinario como la entrada bruta de beneficios económicos, durante el período surgido y el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio. El valor razonable de esto viene a ser el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.

establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, por la serie de excepciones que se hacen en la Ley como la continuidad en la renta, la territorialidad, la naturaleza y otros conceptos propios del concepto de renta producto y del impuesto sobre la renta de las utilidades <sup>117</sup>.

Se puede por un momento, comprender que una de las diferencias tan marcadas entre el aspecto legal del impuesto sobre la renta en cuanto su definición de ingreso, cuyo concepto tiene una serie de limitaciones o excepciones, a diferencia del enfoque financiero de la NIIF 18, con un enfoque más profundo, se puede deber a la naturaleza del sistema del impuesto sobre la renta, como se señaló en la nota 138 de una imposición sobre la renta basado en el origen de la renta producto en comparación a una imposición sobre la renta basada en la renta ingreso. O dicho en otra forma entre la llamada teoría de la fuente y la llamada teoría patrimonial o de acumulación, Torrealba (2003).

Aquí también se puede entender cómo la Administración Tributaria ha enfocado su accionar sobre a ciertas normas internacionales de información financiera, homologadas al inicio de esta primera década de este tercer milenio, que van directamente en la línea del ingreso producto generado en un período de tiempo

---

<sup>117</sup> Grady(1971) en Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, considera que el ingreso resulta de la venta de las mercancías y de la prestación de servicios y se mide por el cargo hecho a los compradores, clientes o a los arrendatarios, por las mercancías y los servicios que se les proporciona. También incluye las ganancias en la venta o en le intercambio de activos que no sean mercancías para comerciar, los intereses y dividendos ganados en inversiones, y otros aumentos en el patrimonio aportado por los propietarios, con excepción de aquellos que se originan en las aportaciones de capital y en los ajustes de capital. El ingreso por las ventas normales, o de otras transacciones en el curso normal de los negocios, a veces es llamado ingresos de operación.



determinado, lo que se pudiera comprender como un enfoque hacia el Estado de Resultados de una entidad, no existiendo mucho interés en homologar aquellas normas de información financiera que van hacia la integridad financiera de una entidad, como lo sería incluyendo el Estado de Resultados, el Balance de Situación y que si forman unidad, de la situación económica de una entidad.

Se debe aclarar que el Estado de Resultados y el Balance de Situación hacen una unión mediante lo que podrían llamar un cordón umbilical que es la utilidad, enlazado todos sus movimientos operativos y contables mediante asientos contables, utilizando la partida doble de la contabilidad, de donde se desprende que el Estado de Resultados por sí solo no es algo integral, es una fragmentación financiera de la entidad y que se requiere la integración con el balance de situación, para que los datos sean razonables, como ya se ha comentado.

Esto conlleva también a relacionar esta desarticulación entre lo fiscal y lo financiero partiendo del sistema de renta actual, de un sistema de renta producto, basado en el Estado de Resultados, al nuevo proyecto de renta global que sigue estado archivado y que estudió tanto que no se hizo nada, en el tanto el sistema sí va en la línea de evaluar la riqueza propiamente dicha del contribuyente, mediante los incrementos patrimoniales en una forma integral, donde sí se puede encontrar una concatenación total entre lo fiscal y lo financiero, con las ventajas y desventajas que puede tener el sistema y que se irá analizando más adelante.

Como se desprende de lo anterior la norma contable lleva al concepto de la partida doble, en el tanto, el **activo=pasivo+patrimonio**, dicho de otra forma que un activo menos un pasivo produce una diferencia patrimonial conceptualizado como un ingreso, según la NIF 18, desde el punto de vista financiero encuentra alguna coincidencia entre la norma contable y lo que establece el artículo cinco en el segundo párrafo para conceptualizar la renta bruta en el tanto se incluye cualquier incremento del patrimonio que no tenga sus justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente. Continúa el artículo indicando que el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley, de lo contrario, dicho incremento del patrimonio se computará con renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine.

<sup>118</sup> . Aquí se

El artículo 51 de de la Ley 7092 del Impuesto Sobre la Renta señala en el segundo párrafo que las disposiciones de esta Ley que afecten la contabilidad de los contribuyentes tienen el carácter de ajustes a los resultados mostrados por

---

<sup>118</sup> El origen de la Contabilidad por partida doble data del siglo XV en Italia, siendo el franciscano Fray Luca Pacioli el que escribió el primer tratado. Su postulado principal es "No hay deudor sin acreedor, ni acreedor sin deudor". Esto significa que considerando la totalidad de los elementos patrimoniales de la empresa, si un elemento disminuye es porque otro aumenta, o, lo que es lo mismo, si se produce una entrada en un elemento es porque hay una salida de otro elemento y, por tanto, hacer un cargo en una cuenta( o cuentas) supone siempre tener que hacer un abono en otra (u otras). Siguiendo este sistema de partida doble, en cada operación que realiza una empresa hay que buscar siempre una doble modificación en los elementos patrimoniales de la misma. El registro contable se realiza anotando dos veces la cantidad de la operación: al Debe de una cuenta y al Haber de otra.

aquella, necesarios para determinar la renta imponible, pero no son principios de contabilidad a que deban sujetarse. La Administración Tributaria prescribirá los registros que requiera para llevar en cuentas de memorándum, los ajustes señalados en este párrafo.

El artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se refiere por otra parte, al registro de las operaciones del contribuyente en el sentido que el sistema contable debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina utilidad neta del período. Para obtener la renta imponible del período, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del período el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 relativa al impuesto sobre la renta diferido <sup>119</sup>.

Conviene indicar que el objetivo de esta norma internacional de información financiera, 12, es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias considerando cualquier activo o pasivo producto de los sucesos económicos de la entidad, también si algún hecho de estos corresponde a los resultados de la

---

<sup>119</sup> En el pronunciamiento de la Administración Tributaria 52-01, del año 2001, incorpora la NIC 12, con la denominación Impuestos sobre la renta diferida. A la fecha la NIC 12 se denomina Impuesto a las ganancias, según la actualización del año 2006.

entidad, utilizando para los efectos dos métodos, el primero: El método del pasivo, conocido también como el método del pasivo basado en el estado de resultados, en cual se centra en las diferencias temporales de ingreso y gastos, basado entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en el período y revierten en otros u otros posteriores, además, el segundo: El método basado en el balance el cual contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos y los pasivos <sup>120</sup>.

Lo anterior es importante desde un principio del análisis de los Elementos Cuantitativos ya que, enmarcan los alcances de la conceptualización por un lado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por otro lado sobre las estipulaciones de las

---

<sup>120</sup> Debe aclararse como lo señala la norma 12 que las diferencias temporales corresponde a las ingreso y a los gastos, mientras que las diferencias temporarias corresponden a los activos y los pasivos. Las diferencias temporales son las diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, mientras las diferencias temporarias son las que se originan entre la base fiscal de un activo o de un pasivo.

La norma exige que se contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos, así los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del período se registran también en los resultados. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevarán directamente al patrimonio neto.

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dichos activos. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros, nos indica la norma 12. De acuerdo con la Guía de PCGA (1997) y por la importancia del manejo de este concepto se va incluir el criterio que mantienen sobre los dos métodos: El primero llamado como el método diferido que enfatiza en el principio contable de imputación de gastos e ingresos. Bajo este método, el gasto de impuesto a la renta se determina aplicando a la tasa corriente del impuesto a la renta a la utilidad contable antes del impuesto. La diferencia que pudiera existir entre el gasto así calculado y el impuesto a pagar se debita o acredita a la cuenta de impuesto diferido, la cual no representa un activo o pasivo, en sentido usual de los términos, sino simplemente un saldo suspendido en el balance general hasta que se produzca una reversión de la diferencia temporal causante de la disparidad mencionada entre el gasto y el impuesto a pagar. El método tiene al estado de resultados como su foco principal, y los ajustes al impuesto diferido en el balance general. El método de activo y pasivo da énfasis a la valuación del activo y pasivo por impuestos diferidos, bien se les clasifique como corrientes o no. El método da importancia primordial al balance general, ya que, el importe del gasto de impuestos resulta del cambio neto en las cuentas conexas entre activos y pasivos por impuesto de renta diferido.

Normas Internacionales de Información Financiera, como se ha venido estudiando la relación y correlación de una normativa legal, con una normativa contable, sus similitudes y sus deferencias.

Como se menciona en la Imposición Sobre la Renta en Costa Rica, Torrealba (2008) es imprescindible recordar que una cosa es el concepto económico o contable de renta y otro es el concepto jurídico. Para ello entra en una discusión interesante haciendo una síntesis de los conceptos del origen de la renta aclarando los conceptos de renta producto y de renta ingreso, haciendo la distinción entre la llamada teoría de la fuente y la llamada teoría patrimonial o de la acumulación. De acuerdo con esto concreta que la teoría de la fuente es aquella renta como flujo de riqueza que se da entre el inicio y el final de un período determinado y que proviene de la propia actividad productiva del contribuyente, producto de los factores de producción trabajo, tierra y capital.

Mientras que la teoría del patrimonio, es la renta del flujo total que se da entre el inicio y el final de un período, por lo que se define como el incremento que experimentó el patrimonio durante este último. Continúa Torrealba (2008) que este concepto incluye no sólo la renta que deriva de los factores productivos puestos en operación por el contribuyente, sino también aquellos aumentos en el patrimonio producto de factores externos a la actividad económica del contribuyente.

Si se analiza la teoría del patrimonio, considerando la renta como un flujo total es posible entender que existe una mayor coincidencia entre el concepto ingreso que considera la Norma Internacional de Información Financiera No. 18, ya que, de una vez analiza el efecto que se tuvo en el patrimonio del sujeto pasivo, no en lo que pasó con los factores de producción, como lo trata la Ley del Impuesto Sobre la Renta costarricense, por corresponder a un sistema de renta producto, no de riqueza.

Siguiendo el análisis de la Ley actual del Impuesto Sobre la Renta un aspecto interesante desde el punto de vista de los Elementos Cuantitativos es que la Ley establece una separación entre los ingresos gravables y los ingresos no gravables, mediante las exclusiones de la renta bruta y que lo señala el artículo 6, sobre exclusiones de la renta bruta.

De acuerdo con lo que la ley establece el sujeto pasivo debe tener mucha claridad en cada uno de los ingresos, operaciones y registros contables que lleve a cabo el contribuyente, de ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías a cabo el contribuyente, de manera que la clasificación sea totalmente transparente, a la luz de lo establecido en la misma, lo que puede con alguna frecuencia cometerse errores de interpretación o registro, para saber en cuanto si una operación es gravable o si

no lo es, produciendo variaciones en la base imponible del contribuyente y en consecuencia el pago del impuesto <sup>121</sup>.

El artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera ingresos tanto de personas jurídicas, como personas físicas, que desarrollen actividades lucrativas, lo que lleva a comprender que pueden ser sociedades comerciales <sup>122</sup>, de cualquier tipo, como personas físicas, que realicen actividades lucrativas, en el país, a título personal.

También menciona el artículo primero que el hecho generador se da con dinero o en especie. En el caso del dinero recibido este será monetario y en el caso en especie, será un beneficio que reciba el contribuyente, no monetario.

Es importante aclarar que el hecho generador se produce no solo cuando se recibe dinero en efectivo, por determinada transacción, siendo también el caso de una factura de la venta de un artículo al contado y al crédito.

---

<sup>121</sup> Indica Torrealba (2008) *Imposición Sobre la Renta en Costa Rica* que para analizar el concepto de renta en el impuesto, es imprescindible reconocer que una cosa es el concepto económico o contable de renta y otro es el concepto jurídico. La forma de ilustrar al respecto es por medio del artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el cual reconoce que sus disposiciones no necesariamente corresponden a principios de contabilidad, por lo que son necesarios los principios de contabilidad, señala el ejemplo de una ganancia de capital que se registra como un ingreso financiero, sin embargo, para efectos fiscales se excluye de la renta bruta.

<sup>122</sup> El artículo 17 del Código de Comercio señala los tipos sociedades comerciales: a) En nombre Colectivo, b) En Comandita Simple, c) De Responsabilidad Limitada y d) La sociedad anónima.

Sería también, de tratarse de recibir un beneficio, por canje, un bien o un servicio, sin que intervenga dinero de por medio, un hecho generador, que se agrega a la renta del contribuyente.

Las rentas pueden ser continuas u ocasionales, siendo lo primero donde es posible apreciar una constante en el flujo de las transacciones y ocasionales, cuando se trate de rentas esporádicas, pudiendo generarse las mismas, con cierta discontinuidad en el tiempo, lo que también pasan a formar parte de la gran masa de ingresos del contribuyente.

De cualquier fuente costarricense, donde se gravan los ingresos que pueden ser percibidos o devengados, por cualquier persona domiciliada en el país, según el principio de legalidad, establecido en la Ley <sup>123</sup>.

Las fuentes de los ingresos pueden ser rentas, ingresos o beneficios de fuentes costarricense, proveniente de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan en un período determinado.

El concepto de renta según la legislación actual está sustentado con la teoría de la fuente, como renta producto, como el flujo de riqueza que se da producto de los factores productivos, tierra, trabajo y capital, contrario a la teoría patrimonial, que

---

<sup>123</sup> Artículo 1, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que dice: El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.



se acumula durante un período dado, incluyendo cualquier renta que obtenga la entidad, Torrealba (2008), de donde se puede observar que este segundo concepto, patrimonial, tiene una mayor coincidencia con la teoría financiera-contable que señala el Marco Conceptual, sección de Ingresos, NIIF, (2006).

El artículo cuatro por otra parte, que trata sobre el período fiscal se refiere al período del impuesto sobre la renta en el sentido de que el período del impuesto es de un año, contando a partir del primero de octubre de cada año y termina el treinta de setiembre del año siguiente.

Cada período del impuesto, con las salvedades que se establezcan en la presente ley, se deberá liquidar de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores. No obstante lo anterior la Administración Tributaria podrá establecer cuando se justifique, con carácter general períodos del impuesto con fechas de inicio y de cierre distintos, por rama de actividad y sin que ello perjudique los intereses fiscales.

Aparte del período fiscal que establezca la Administración Tributaria, lo importante aquí es conocer el corte de las fechas de la documentación que soporta un hecho generador, donde no pueden haber ingresos que no son pertinentes al período fiscal definido ya que, sería de otro período fiscal, ni pueden dejar de incluirse ingresos que corresponden al período establecido, lo que muy bien se hace desde el punto de vista contable y de la auditoría, con el procedimiento de un

corte de formas <sup>124</sup>, de manera que se puede delimitar sin ninguna duda la pertinencia del ingreso, de acuerdo con el día, e incluso hasta en horas.

Si un período fiscal inicia el primer de octubre, a las 12 p.m no se puede pretender incluir en ese período una facturación que se hizo el 30 de setiembre a las 11 p.m del mismo año, ya que, este ingreso corresponde al período anterior y así sucesivamente debe ser con esta rigidez, no porque un contribuyente pueda con premeditación cambiar estas fechas, sino porque en la práctica por ejemplo cuando se exporta o se importa, con producciones y ventas en serie, se debe tener la total certeza de un correcto corte de formas, en la documentación y datos que se manejen del contribuyente, para así tanto la contabilidad de la empresa, la Administración Tributaria y cualquier usuario externo, no tenga la menor duda, de esta delimitación cronológica, en su pertinencia del ingreso, al período que corresponde, buscando siempre la relación correspondiente de estos ingresos, con cualquier costo y gasto requerido de la entidad.

El artículo cinco de la Ley señala que se entiende por renta bruta el conjunto de ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo en virtud de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del artículo primero.

---

<sup>124</sup> La revisión mediante pruebas selectivas de los documentos que respaldan las transacciones de ventas, costos de ventas correspondientes a los períodos inmediatamente anteriores y posteriores al cierre del ejercicio que está examinando el auditor, es necesaria en la mayoría de las ocasiones para cerciorarse de la contabilización correcta de dichas transacciones dentro del período al cual corresponden, Manual del Contador Público, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (1965)

Las rentas brutas de las personas domiciliadas en el país <sup>125</sup> estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales, sean depósitos, valores u otros, las actividades empresariales o certificados de abono tributario creados en la ley No. 5162 del 22 de diciembre de 1972 <sup>126</sup> .

También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en el ingreso debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de esta ley, según lo establece el artículo cinco de la Ley del Impuesto Sobre la Renta <sup>127</sup> .

---

<sup>125</sup> Existen dos criterios generales para vincular el poder tributario en su territorio: gravar a los residentes en territorio nacional, tanto por las rentas que obtengan en territorio nacional, como en otros países y gravar solo las rentas generadas en territorio nacional. En ambos casos, se respeta que el poder tributario está ligado al territorio nacional, la diferencia es que en un caso la vinculación al territorio es subjetiva, es por la residencia territorial del sujeto y en otro caso es objetiva, esto es, por la fuente territorial de la renta, Torrealba(2008).

<sup>126</sup> Los CAT como se indicó anteriormente ya fueron eliminados de la renta bruta, según voto 8496-06 de la Sala Constitucional, Torrealba (2009).

<sup>127</sup> Como bien lo comenta Torrealba (2009) los ingresos corresponden solamente las entradas brutas de beneficios económicos, recibidos y por recibir, por parte de la empresa, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuentas de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la empresa y no producen aumentos en su patrimonio, razón por la cual estas entradas se excluirán de los ingresos. Igual situación corresponde de una comisión entre el principal y el comisionista, en que se puede recibir importes a cuenta de un principal, monto que no constituye ingresos para el contribuyente.

La contabilidad delimita y profundiza más en este sentido de manera que aplica conceptos de relación del ingreso con alguna actividad o acción de la entidad, de pertinencia del ingreso respecto a la empresa, la relación del ingreso con algún gasto y esfuerzo realizado, de manera que aunque se de el ingreso de determinado monto a la entidad, no necesariamente es un ingreso, sino que su registro puede ser un pasivo de la entidad, como un movimiento de balance y no un movimiento de resultados, situación que si no se registra o presenta de esta manera produciría una sobrestimación de los resultados del período, siendo una distorsión de los Estados Financieros.

El contribuyente para estos fines está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad por la ley de lo contrario, dicho incremento del patrimonio se computará como renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine, y afectará el período que corresponda, como ya se ha comentado.

Lo percibido según la Ley, se refiere al ingreso líquido, recibido por el contribuyente, cuando factura un bien o un servicio. Comprendiendo que el sistema de renta aceptado es el devengado, lo que significa que puede existir el ingreso, sin haberse recibido el mismo, por parte de la entidad que lo generó.

La renta devengada se refiere a la facturación del bien o servicio, sin que se reciba en ese mismo momento el pago, quedando pendiente el pago a recibirse un mes después, dos meses, tres, o más, según las condiciones de crédito del contribuyente.

Como bien lo analiza Torrealba (2008) y lo establece el artículo 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual el tipo de cambio utilizado para determinar la renta, bien sea el caso de ingresos, gastos, obligaciones se deberán valorar al tipo de cambio fijado por el Banco Central de Costa Rica, a la fecha indicada

128

---

<sup>128</sup> De acuerdo con la NIC 21 hay dos tipos de conceptos a utilizar para estos efectos: 1. Moneda funcional que consiste en la moneda que utiliza una entidad principal que informa, lo que para estos efectos del

Es muy importante desde el punto de vista tributario, tener bien claro cuáles son los ingresos que no forman parte de la renta bruta del contribuyente, en el tanto esto podría sobrestimar la base imponible o bien subestimarla, con las consecuencias económicas y de responsabilidad ante la Administración Tributaria, que esto conlleva, para el contribuyente.

### **Exclusiones de la Renta Bruta:**

Como se indicó uno de los aspectos de mucha importancia en el cálculo de la obligación tributaria de un contribuyente es llegar a determinar que ingresos son gravables y cuáles ingresos no forman parte de la renta bruta.

Esta separación en términos financieros, no tiene importancia entre lo que es gravable y lo que no es gravable, para sacar una base imponible, en el tanto todo obedece a una delimitación tributaria del impuesto sobre la renta, en el caso costarricense, la única importancia viene a ser el impacto que esta separación tiene en la determinación del elemento base imponible y la cuota tributaria, que puede ser mayor o menor, pero sin ninguna incidencia financiera, ni desde el punto de vista de las normas internacionales de información financiera.

---

estudio no nos interesas y 2. Moneda de presentación en el cual los activos y pasivos se convierten en la tasa de cambio de cierre, mientras que los ingresos y gastos se convierten a la tasa de cambio de las fechas de la transacción correspondientes. Esto es importante en el tanto cuando se refiere a los activos y pasivos nos produce diferencias cambiarias, que pueden ser ingreso o gastos gravables o deducibles, según corresponda.

El artículo seis del Impuesto Sobre la Renta define cuáles son las exclusiones de la renta bruta, indicando detalladamente que es lo que no forman parte de la renta bruta, según se detalla a continuación:

a. Los aportes de capital social en dinero o en especie.

b. Las revaluaciones en activos fijos.

c. Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios, pagados o acreditados a los contribuyentes a que se refiere el artículo dos de esta Ley.

d. Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país,

e. Las ganancias de capital obtenidas en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley. Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa, de manera principal y predominante y que ejecute en forma pública y frecuente, y a la que dedica la mayor parte del tiempo. Para los efectos del impuesto que gravaba los ingresos percibidos o puestos a disposición de personas físicas domiciliadas en el

país, no se considerarán ingresos afectos a este impuesto, las herencias, los legados y los bienes gananciales <sup>129</sup>. Según Torrealba (2009) este párrafo por haber sido introducido mediante una ley de presupuesto, fue declarado inconstitucional por la Sala Constitucional, mediante resolución No. 2005-016778.

f. Los premios de las loterías nacionales.

g. Las donaciones, conforme con lo establecido en el inciso g, del artículo ocho de esta misma ley.

No forman parte según este artículo seis, de la renta bruta los aportes de capital, en dinero o en especie, la pregunta es por qué se excluyen de la renta bruta y esto se debe al ser el Sistema de Renta actual basado en un sistema de renta producto, donde se grava el producto obtenido, no así el capital que se invierte, lo cual iría en contra de promover las inversiones o aportes de los accionistas y por ende el fortalecimiento de las empresas del país. No existe ninguna relación de un aporte de capital con la gestión empresarial de un período, esto correspondería

---

<sup>129</sup> Señala Torrealba (2009) en Fusiones y Adquisiciones que: Dentro de la Imposición n sobre la renta de Costa Rica, las ganancias de capital, en general, no son gravables en el impuesto sobre las utilidades, entendiendo por tales las que derivan del cambio de valor de un elemento patrimonial y que se materializa cuando éste se enajene. Así, en general, la ganancia que procede de venta de acciones, cuotas o partes de interés no es gravable, salvo que se trate de una actividad habitual.

También Torrealba (2009) indica en el tema de la Venta y Adquisiciones de Intangibles no registrados que las ganancias de capital provenientes de la venta de intangibles no registrados no es gravable en el ordenamiento costarricense. El intangible no registrado adquirido podría ser amortizable siempre que no constituya uno de los intangibles cuya deducibilidad se prohíbe en el inciso f) del artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: derechos de llave, marcas de fábrica o de comercio, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, de fórmulas de otros activos intangibles similares.

a un esfuerzo extraordinario del socio, para fortalecer la entidad, desde el punto de vista de nuevos recursos.

La exclusión de las revaluaciones de activos fijos, lo cual quedó derogado en julio del 2001, según Ley 8114, denominada Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias. Sin embargo, si una empresa hace revaluaciones para efectos contables y financieros, no se incorporarán como renta bruta y tampoco como gasto deducible por depreciación. En términos financieros y como lo establece la NIC 16 cuando se incremente el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal aumento se llevará directamente una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto <sup>130</sup>.

También se excluyen las utilidades, los dividendos y participaciones sociales y cualquier otra forma de beneficios pagados o acreditados.

Esto se refiere sobre todo cuando una empresa recibe de otra este tipo de beneficios, de lo cual ya hizo su cálculo para el pago del impuesto sobre la renta, entonces es de esperar que la Ley en eso prevé que no se de la doble imposición, duplicando el pago por el mismo concepto.

---

<sup>130</sup> Respecto a la depreciación la misma se llevará en forma separada por cada elemento de propiedades, planta y equipo, que tenga un costo significativo en relación con el costo total del elemento, NIC 16. También el cargo por depreciación de cada período se reconocerá en el resultado del período, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo, según la NIC 16.



Las ganancias de capital para el caso del impuesto sobre las utilidades, de personas físicas o jurídicas <sup>131</sup>, en el tanto que solo se deba incluir aquellas rentas cuando las mismas son recurrentes <sup>132</sup>, o que se consideran habituales <sup>133</sup>, durante el período, de manera que sea predominante, como actividad principal y que la misma se de en forma pública, según el inciso d, del artículo 6 del Impuesto Sobre la Renta <sup>134</sup>. Tener presente como lo señala Torrealba (2009) en Imposición sobre la Renta, que se debe hacer la excepción cuando se trate de bienes depreciables en el tanto sí requiere incluirse las ganancias que existan por una transacción <sup>135</sup>.

Se establece en el nuevo proyecto de renta Global, la ganancia de capital según el artículo 68, inciso 2, que forman parte del hecho generador las rentas

---

<sup>131</sup> El artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas.

<sup>132</sup> Señala Torrealba (2009) que el Tribunal Fiscal Administrativo definió como habitualidad el género de trabajo o actividad que en varios períodos fiscales, dedica una persona de manera constante y repetida y que ejerce en forma pública, frecuente, usual, en la que emplea la mayor parte de su tiempo y donde usa sus conocimientos y experiencia.

<sup>133</sup> En igual forma Torrealba (2009) se refiere al fallo del Tribunal 181-97 que este concepto de habitualidad no es aplicable para el caso concreto de empresas de las empresas cuyo puesto de bolsa está orientado precisamente en forma permanente, constante y con única actividad, a la compra y venta de acciones, títulos y otros, que la califican como empresas de naturaleza bursátil, dedicada única y exclusivamente a este tipo de actividades financieras.

<sup>134</sup> El inciso d) del artículo 6 indicado señala que las ganancias de capital obtenidas en virtud de traspasos de bienes muebles e inmuebles, a cualquier título, siempre que los ingresos de aquellas no constituyan una actividad habitual, en cuyo caso se deberá tributar de acuerdo con las normas generales de la ley

<sup>135</sup> El inciso f, del artículo 8, indica que en todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tan diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación.

provenientes del capital, sin ninguna excepción como si se establece en la legislación actual.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala información sobre la renta neta presuntiva de préstamos y financiamientos, en el sentido que se presume salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, devenga un interés no menor a la tasa activa de interés anual más que fije el Banco Central de Costa Rica, o, a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional.

136

No se aceptará prueba en contrario ante la presunción en los casos en que no exista documento escrito.

La Administración Tributaria podrá aplicar esta presunción en otras situaciones aunque no exista contrato de préstamo, pero si financiamiento, conforme se establezca en el reglamento en esta ley

137 .

---

<sup>136</sup> Tasa activa se refiere a la tasa que define el Banco Central de Costa Rica como referencia para los préstamos que realizan a sus clientes los bancos comerciales.

<sup>137</sup> Artículo 13 del Reglamento, sobre renta neta presuntiva se refiere que en todo contrato u operación de préstamo, que implique financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, se presume, salvo prueba en contrario, que existe una renta neta por intereses, la cual debe calcularse a una tasa de interés no menor a la tasa activa de interés anual más alta que fije el Banco Central de Costa Rica o bien, a falta de ésta, con el promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional.

La documentación de este tipo de financiamiento es imperativa, no solo en pensar que la Administración Tributaria acepte o no un gasto deducible, lo que podría ser también un ingreso gravable, para la persona que recibe el ingreso, lo que ayudaría al control sombra tributario, caso que interesa mucho al Estado costarricense en este momento, sino que además, la empresas no debe pagar ni registrar una obligación de financiamiento y pagar intereses, sin que medie una documentación que defina el esquema financiero de una operación de financiamiento, así que sin más detalle, lo que debe hacer es documentar la transacción realizada y nada más, tal y como se negoció.

Recordar aquí que en el caso de pago a intereses a personas físicas, que no corresponden a entidades financieras, debe rebajarse el 15 % sobre los intereses pagados y enterarlo al fisco en los plazos establecidos, según el artículo 23 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, inciso c.

Se han llevado una serie estudios y propuestas, en forma especial sobre lo estipulado en el artículo 23 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre su tratamiento, sí incluirlo o no como impuesto sobre utilidades de las empresas, como se analiza muy bien en la Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2008), al ser considerado un impuesto único y definitivo, al ser un impuesto de capital y no de actividades empresariales de la entidad, más bien una actividad de captación de recursos del mercado financiero, quedando al final de las discusiones de parte de la Dirección General de Tributación, la Sala Constitucional, Tribunal Fiscal

Administrativo y la Procuraduría General de la República volver de nuevo a la interpretación original, según la cual el impuesto del artículo 23, inciso c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se refería únicamente a aquellas operaciones de captación de recursos del mercado financiero, de modo que las operaciones individuales de préstamos quedan sujetas al impuesto sobre las utilidades y, por lo tanto, deben ser incluidas por el contribuyente en su declaración anual de este impuesto.

Este impuesto a que se refiere el artículo 23 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se estudiará más adelante en la siguiente unidad de estudio, como un impuesto sobre la renta con retención, junto al de la renta disponible, el de personas físicas en su condición de asalariado, pensión o jubilación, así como el impuesto de remesas al exterior.

### **La habitualidad y las Ganancias de Capital**

El concepto de habitualidad está bien establecido en el artículo seis, inciso c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el tanto el artículo lo estipula como la actividad a la que se dedica una persona o empresa, de manera principal y predominante y que ejecuta en forma pública y frecuente, de manera principal y la mayor parte del tiempo.

El párrafo anterior por haber sido introducido por la Ley de presupuesto fue declarado inconstitucional por la Sala Constitucional, según resolución No. 2005-016778, (Torrealba 2008), habiendo sido definido por el Tribunal Fiscal Administrativo en varias oportunidades como: Por habitualidad debe entenderse el género de trabajo o actividad que en varios períodos fiscales, dedica una persona de manera constante y repetida y que ejerce en forma pública, frecuente, usual, en la que emplea la mayor parte de su tiempo y donde usa sus conocimientos y experiencia.

Como aspecto importante es el caso de las ganancias de capital sobre bienes depreciables, para el caso del impuesto sobre la renta de las utilidades de personas físicas y personas jurídicas, en el tanto el artículo ocho, inciso f) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que en todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tan diferencia se incluirá con ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda en el período en el que realice la operación.

Anteriormente según lo establecido las ganancias de capital provenientes de la enajenación de bienes intangibles no estarán sujetas al impuesto sobre la renta, Torrealba (2008), considerando sobre todo lo establecido en el artículo nueve, inciso f) sobre los gastos no deducibles, en el tanto establece que lo pagado por

la compra de derechos de llave, marcas, de fábrica o de comercio, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, de fórmulas de otros activos intangibles similares, así como lo pagado por concepto de las indemnizaciones no procede deducción en la base imponible del impuesto sobre las utilidades, Torrealba (2008).

Conviene hacer mención por la importancia que mantiene y para mejor criterio de la habitualidad y la ganancia de capital, a lo establecido por la Administración Tributaria en varios oficios según Torrealba (2008):

1. La ganancia de capital en la venta de un activo depreciable es gravable
2. Las ganancias de capital en la venta de un activo fijo no depreciable, como en el caso de un terreno, no es gravable.
3. Las ganancias de capital gravable debe calcularse por la diferencia entre el precio real de venta y el valor en libros contable del activo.
4. Las revaluaciones de activos vienen reconocidas y admitidas en la NIC 16 para efectos del valor en libros contable de los activos, siendo admisible de acuerdo con esta, el avalúo pericial.
5. La Ley 8114 de Eficiencia y Simplificación Tributaria del 4 de julio del 2001, vino a restringir la posibilidad de revaluación para efectos de obtener un gasto adicional de depreciación sobre la revaluación. Se ha interpretado por resolución general que esto vale, por lógica consecuencia, también para el cálculo de la ganancia de capital gravable de activos depreciables.

6. En el caso de la venta de un edificio y un terreno en conjunto, la ganancia de capital atribuible al primero es gravable, la ganancia de capital atribuible al segundo no es gravable
7. Para determinar la parte gravable y la parte que no es gravable se debe tomar en cuenta el valor en libros del edificio y el terreno, y fijar la proporción correspondiente.
8. Debe calcularse por la diferencia entre el valor de venta y el valor en libros, tanto del edificio, como del terreno.
9. El valor en libros del edificio no debe tomar en cuenta las revaluaciones que hayan practicado con posterioridad a la vigencia de la Ley 8114.
10. El valor en libros del terreno puede tomar en cuenta las revaluaciones practicas y registradas contablemente, según la NIC 16.
11. La ganancia gravable será la correspondiente al edificio. Para calcularla, se deberá sacar la proporción entre el valor en libros del edificio y el terreno, así como su precio de venta.

Referente a los estipulado en la NIC 16 no va ser objeto ampliar en este apartado, en el tanto se considerará en el análisis de la deducibilidad, por ser del tema de Propiedad, Planta y Equipo, de momento.

Considerando el contraste que existe entre el Elemento Cuantitativo Ingreso, desde la perspectiva del proyecto de Renta Global se encuentra que en el proyecto renta va en la dirección de conceptualizar el ingreso bajo la teoría

patrimonial en las cuentas de acumulación y no en la teoría del ingreso como fuente, producto de los factores de producción.

En el proyecto de renta para personas físicas el hecho generador en el artículo siete especifica que constituye el hecho generador de este impuesto como la obtención de cualquier manifestación de renta por el contribuyente considerando las rentas del trabajo, rentas de capital, rentas de actividades económicas y las ganancias o pérdidas patrimoniales, así como cualquier imputación de renta que establezca la ley, lo cual se deberá cuantificar en una sola base imponible.

Se indica en el caso de personas jurídicas el artículo 68 del proyecto de renta que constituirá el hecho generador, la obtención de rentas por el sujeto pasivo, independientemente del lugar donde se hayan producido, además, que deberá entenderse el incremento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad entre el primero y el último día del período impositivo, que no se debe a aportaciones de los socios, a título de tales. Se incluyen actividades económicas, del capital, ganancias y pérdidas patrimoniales, ganancias patrimoniales injustificadas, adquisiciones a título gratuito incluyendo subvenciones y otras ayudas fiscales y financieras.

Respecto a los que ha considerado la Administración Tributaria en el pronunciamiento 52-01 señala en el punto G, Ingresos, (NIC 18) que para los fines de la determinación de la base imponible del impuesto sobre las utilidades,



deberán seguirse las disposiciones sobre devengo de las rentas gravadas, contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento con independencia de los que para efectos contables-financieros establezca la NIC 18, lo que significa que existe totalmente una inconformidad entre la NIC 18 y lo estipulado por la Administración Tributaria, en el tanto como se ha comentado la ley actual se refiere a un sistema de renta basado en la teoría de la renta producto y no en un sistema de renta ingreso donde se consideren la totalidad de las rentas de un contribuyente, lo que hace que se tengan más diferencias entre una utilidad financiera y una utilidad fiscal, razón de los ajustes contables y cédulas de conciliación estipuladas en la Ley No. 7092 y su Reglamento.

#### **Las Ganancias o Pérdidas por Diferencias Cambiarias:**

Este tema se inicia con lo estipulado en el artículo 81 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que señala: Valuación de operaciones en monedas extranjeras.

Todos los contribuyentes afectos a los tributos establecidos en esta ley, que realicen operaciones o reciban ingresos en monedas extranjeras que incidan en la determinación de su renta líquida gravable, deberán efectuar la conversión de esas monedas a moneda nacional utilizando el tipo de cambios interbancario establecido por el Banco Central de Costa Rica, que prevalezca en el momento en que se realice la operación o se perciba el ingreso. Todas las operaciones

pendientes o los ingresos no recibidos al 30 de setiembre de cada ejercicio fiscal, se valorará al tipo de cambio fijado por el Banco Central de Costa Rica a esa fecha.

Se señala en el artículo 8 del Reglamento ( ) que la renta bruta también está constituida por las diferencias cambiarias originadas por activos en moneda extranjera, relacionadas con operaciones del giro habitual de los contribuyentes <sup>138</sup>.

Torrealba (2009) en este tema como bien lo explica en la Imposición Sobre la Renta, existen conceptos de habitualidad y de territorialidad que se deben considerar, señala el caso de la empresa que utiliza su capital disponible, producto de las actividades ejecutadas por las empresa en el territorio nacional y hace inversiones en el extranjero en forma habitual.

Después de varios pronunciamientos por parte de la Administración Tributaria, sobre este tema, en cuanto su habitualidad, su territorialidad, si pertenece a una renta sobre utilidades o si es una ganancia de capital, así como varios Fallos del TFA, según Torrealba (2010) señala que parece se llegó a un punto importante con la reciente sentencia 1496-2009 del TFA considerando que interpretación de habitualidad como elementos determinante de la sujeción a impuesto de las ganancias cambiarias, provengan de títulos invertidos, en el mercado local o en el extranjero, es ilegal, por implicar una extralimitación del Reglamento de la Ley del

---

<sup>138</sup> Este tema ya fue ampliado sobre lo que establece la NIC 21 y cómo se debe tratar el caso de los ingresos y gastos, así como los activos y pasivos., utilizando el tipo de cambio del día de la transacción y el tipo de cambio de venta de día de cierre de los resultados económicos.

Impuesto sobre la Renta. Se incluye el extracto de la sentencia: Resulta innegable que el reglamento a la ley es el que introduce el tema de la habitualidad, razón por la interpretación ofrecida por el Tribunal Fiscal Administrativo para gravar las rentas provenientes del diferencial cambiario exentas en el tantas citado numeral 23, resulta contraria a derecho, pues significaría aceptar que el hecho generador de una obligación tributaria puede ser creado por vía reglamentaria; y ellos infringiría el principio, no solo de la jerarquía de las Normas que se encuentra tutelado en los artículos No 129 de la Constitución Política y 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sino el otro principio de reserva de la ley que tiene también tutela en el hecho generador de una norma reglamentaria; y peor aún, el considerar que el cómputo de las diferencias cambiarias constituye una actividad en sí misma, cuando lo cierto es que se trata de la simple expresión del valor del capital en distintas unidades monetarias, como acertadamente lo señala la Contraloría General de la República, citada en la misma resolución que se combate, siguiendo el concepto de predominio de la ley sobre la norma reglamentaria se debe entender que se trata de rentas exentas de todo impuesto, señalando que el problema es estructural y solo de solucionaría reformando la ley y no cambiando abruptamente de criterio por parte del ente que resuelve, con lo cual se coincide plenamente este órgano judicial colegiado.

Igual tratamiento debe darse al supuesto de no sujeción respecto de las rentas extraterritoriales que por disposición expresa del artículo 1 de la ley sobre el impuesto de la renta, determina que no se encuentran sujetos al impuesto sobre

utilidades. De tal manera que, por la vía de reglamento se insiste, no es posible gravarlas, en consecuencia en cuanto a este extremo el ajuste en ingresos por diferencial cambiario en inversiones en títulos valores del estado y bancos del estado en moneda extranjera e inversiones extraterritoriales, lleva razón la aquí accionando , al tratarse de rentas exentas, por lo que se impone en este extremo concreto anular parcialmente la resolución impugnada, debiendo la accionante liquidar el monto de la devolución que en derecho le corresponda así como los intereses legales que corren de conformidad con el numeral 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Señala finalmente Torrealba (2010) que como puede verse con esta línea de argumentación, cualquier gravamen de las ganancias cambiarias independientemente de las condiciones de habitualidad o no en que éstas se produzcan, quedan fuera del objeto del impuesto sobre utilidades.

#### **4.3.3 Gastos como tercer Elemento Cuantitativo:**

##### **Gastos Deducibles de la Renta Bruta**

La definición y determinación de los ingresos gravables y no gravables del contribuyente son fundamentales para todo este ejercicio, para llegar a determinar una base imponible razonable del contribuyente y poder calcular el impuesto a cancelar, siendo sin duda los gastos uno de los Elementos Cuantitativos que

influyen significativamente en la base de cálculo del contribuyente y que se llama la base imponible, como ya estudió anteriormente <sup>139</sup>.

Se está ya frente al manejo de conceptos contables más interesantes, sobre todo en determinar si una erogación es capitalizable o si es gasto del período, si una erogación sin ser capitalizable, es un gasto, pero este no es deducible de la base imponible, o siendo una erogación del período, sí puede ser deducible de los ingresos gravables, debiendo existir siempre una correcta asociación de los ingresos con los gastos, según lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus artículos número ocho y nueve <sup>140</sup>.

Es importante para desarrollar este tema, tener presente las principales características de los gastos para que sean deducibles son: a) Ser necesarios,

---

<sup>139</sup> Dice Grady(1971), que se consideran gastos los costos que han caducado en el proceso de producir ingresos o con el paso del tiempo. El término costo aquí significa la suma de los desembolsos y cargos aplicables, incurridos directo o indirectamente en la adquisición de un material, o servicio, en la condición y en el lugar en los cuales se utilice o se venda. Inicialmente el costo incurrido produce un activo o provee un servicio, cuyo beneficio deberá producir un ingreso en el presente o en el futuro. A medida que estos beneficios se utilicen o expiren, la porción del costo aplicable a los ingresos obtenidos se carga a estos ingresos. La identificación y medición de los costos que han caducado y su relación con los ingresos periódicos aplicables, es una consideración primordial de la contabilidad. Continúa Grady señalando dentro los aspectos de importancia sobre el tema de gastos que los costos caducados (gastos) que pueden cargarse en contra de los ingresos del período en curso, por lo tanto, deben diferenciarse de los costos no caducados (inventarios), costos diferidos o pagados con anterioridad y activos fijos) los cuales estarán cargados a los ingresos de períodos futuros para poder presentar los ingresos netos en forma justa. En caso de afectar más de un período contable, el costo debe ser asignado entre los períodos fiscales en los cuales se percibe el beneficio de la utilización o venta de estos materiales o servicios.

<sup>140</sup> En inciso u, del artículo ocho de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, punto 1 establece: Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales gravados por esta Ley.

estrictamente imprescindibles para obtener la renta o mantener la fuente, b) Ser normales de acuerdo con el giro del negocio, c) Mantener cierta proporcionalidad, con el volumen de las operaciones, (Torrealba 2008)<sup>141</sup>.

Aparejando al concepto de gasto desde el punto de vista del impuesto sobre la renta al criterio contable de acuerdo con el marco conceptual de las NIIF 2006, el reconocimiento del gasto se puede dar considerando:

1. Cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en pasivos, además, que el gasto pueda medirse con fiabilidad.
  
2. Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso se denomina comúnmente correlación de gastos con ingresos, lo que implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

---

<sup>141</sup> Continúa Torrealba (2008) en sus razonamientos sobre la deducibilidad que según la Administración Tributaria en su oficio DGT-967-02 el gasto per se origina en beneficio de las operaciones de un periodo.

Que de acuerdo con el principio de correlación, el impuesto debe registrarse correlativamente a la utilidad sobre la cual se calcula.

Se cita también las Normas Internacionales de Contabilidad, que señalan que se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionando con un decremento en los beneficios en los activos o un incremento en los pasivos, y además, el gasto puede medirse con fiabilidad. En definitiva, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos. De aquí observamos coincidencias y adopciones de lo legal con lo contable, según el Marco conceptual de las NIIF.

3. Cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios períodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución.
4. Dentro del estado de resultados, se reconoce inmediatamente como tal un gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros o cuando, y en la medida que, tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance.
5. Se reconoce también un gasto en el estado de resultados en aquellos casos en que se incurre en un pasivo sin reconocer un activo correlacionado, y también cuando surge una obligación derivada de la garantía de un producto.

Se observa que igual que en el Elemento Cuantitativo Ingresos, se tienen dos enfoques del significado de un gasto, uno desde la perspectiva de la ley del impuesto sobre la renta y otro desde la perspectiva contable-financiera, según lo establecido por las Normas Internacionales de Información Financiera.

Antes de continuar sobre los conceptos de deducibilidad que la ley permite se utiliza parte de algunas consideraciones que analiza (Torrealba 2008) en Imposición Sobre la Renta, con referencias importantes de diferentes autoridades en el país, en materia de deducibilidad fiscal:

Se tiene según Torrealba (2009) que de acuerdo con Fallo parcial del Tribunal Fiscal Administrativo 24-2002 la base imponible, estaría constituida por la diferencia resultante entre los ingresos gravables y los gastos deducibles, por lo que es absolutamente imprescindible ahondar sobre este criterio. Se señala en este desarrollo que como concepto general puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles en el tanto deben ser necesarios, estrictamente imprescindibles para obtener la renta o mantener la fuente, ser normales de acuerdo con el giro del negocio, mantener cierta proporcionalidad con el volumen de las operaciones

Menciona Torrealba (2009) que oficio de la DGT- 967-02 el término gasto significa el costo de servicio o beneficios recibidos, el sacrificio realizado o los recursos consumidos, durante un período contable.

De acuerdo con este oficio de la DGT 1351 analizado por Torrealba (2009) se considera en resumen que cualquier gasto material que beneficie diversos períodos contables se considera una erogación de capital. Cualquier gasto que



sólo beneficie el período actual o que no es considerable en términos de valor se trata como una erogación de resultado

El artículo 7 de la Ley 7092 y el artículo 11 del Reglamento señalan que cuando los costos y los gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravables o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas

El artículo 11 de Reglamento a la Ley 7092 por otra parte indica que cuando los gastos, costos y erogaciones se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas y exentas, se debe deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravables. Cuando el contribuyente no pueda justificar una proporción diferente, deberá deducir la suma que resulte de aplicar el porcentaje obtenido al relacionar las rentas gravadas con las rentas totales.

Después de varias opiniones del Tribunal Fiscal Administrativo, CANASSIF, la Contraloría, la SUGEF, La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, señalan según Torrealba (2009), que se colige el uso de ese referente proporcional no opera de manera automática, salvo que el contribuyente logre demostrar otra proporción cuantitativa del gasto que puede ser asignada a las rentas gravables, el porcentaje de deducción será la suma resultante de relacionar las rentas gravadas con las totales. Más simple, si bien la aplicación de esa vinculación referida no es automática, cuando el sujeto pasivo no logre acreditar una proporción diferente, es

aquel resultado el que determina el porcentaje de deducibilidad de ese tipo de erogaciones <sup>142</sup>.

La Superintendencia General de Entidades Financieras <sup>143</sup> se inclina en mantener un porcentaje de deducción del 25 % para el caso de las entidades financieras, como porcentaje a deducir como gasto que se rebajará a los ingresos no gravables, para el cálculo de la base neta, por lo tanto, estas Entidades están obligadas a llevar una contabilización adecuada de sus operaciones, la cual deberá estar sustentada en libros, archivos y registros contables que permita diferenciar adecuadamente entre los ingresos gravables y los no gravables obtenidos durante el ejercicio fiscal, con el fin de facilitar la oportuna verificación de la correspondencia que debe existir entre los ingresos gravables y los costos y gastos útiles y necesarios para producirlos, teniendo al efecto como referencia lo dispuesto por las normas tributarias y las normas contables de la SUGEF, en lo que a este tema se refiere <sup>144</sup>.

Más recientemente en referencia propiamente a los registros contables y a la deducibilidad del gasto <sup>145</sup>, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la

---

<sup>142</sup> Se pueden ampliar estos comentarios de cada una de las autoridades relacionadas que han opinado sobre el tema de la deducibilidad en Imposición sobre la Renta en Costa Rica, Torrealba (2009).

<sup>143</sup> Ampliado también por Torrealba(2009) en Imposición Sobre la Renta.

<sup>144</sup> Para mayor detalle sobre ingresos gravables y no gravables, así como gastos deducibles y no deducibles puede ampliar en naturaleza y concepto de la deducibilidad, Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2009).

<sup>145</sup> Agregado por el investigador por considerarlo importante, como criterios a tomar en cuenta a la hora de plantearse el problema un contribuyente en estas situaciones, si un gasto es deducible o no, en el tanto debe

Sentencia No. 0391-F-2007 citada, señala, según el oficio DGT078-09 del 18 de febrero del 2009 lo siguiente:

*Lo anterior, en el ámbito de la deducción de gastos que sirvan a la vez para generar rentas gravadas y exentas, implica que si bien, no existe norma que exija llevar registros separados, la ~~contabilidad debe permitir demostrar cual es la alícuota de gastos que correspondan a ingresos gravados, de manera tal que se pueda establecer si esa fracción es distinta a la que se obtiene de la comparación entre ambos tipos de rentas aludidos.~~ Sin embargo, un estudio objetivo del fallo impugnado no evidencia que el rechazo de la demanda se haya sustentado en una supuesta obligación de llevar registros contables separados. Según se colige del considerando VI de esa sentencia, ~~la causa del rechazo de la proporción propuesta por el casacionista, fue que (—) no utilizó un sistema contable que permitiera determinar de manera fehaciente cuales gastos correspondían a rentas gravables y cuales a las exentas. Fue a partir de la falta de acreditación de esa circunstancia, que avaló lo actuado por la Administración Tributaria, siendo que como resultado de esa desatención del contribuyente, estimó que los gastos deducibles eran solo los relacionados con utilidades gravadas. Por ello concluyó que el error del accionante era que no había podido demostrar de manera fehaciente, cuales de los gastos eran deducibles acorde a la ley y en que proporción respecto a las rentas gravadas y exentas, por lo que no logró demostrar que fuera procedente una proporción distinta a la señalada por el artículo 7 de la LISR, pues no aportó ningún elemento probatorio que permitiera la separación de rubros.~~ (El subrayado no es del original)*

*Existe por una parte, excepciones aceptadas por la Administración Tributaria, como son las reservas de liquidez de las entidades financieras. Adicionalmente, hay ciertos gastos específicos cuyo tratamiento puede apartarse del criterio general, sea deduciéndolos o excluyéndolos totalmente según el caso—. Tomándose en consideración esta última referencia que apunta el dictamen de la Contraloría, en cuanto pueden existir gastos cuyo*

---

tener claro primero que nada no solo la estrategia de cómo lograrlo, sino también la metodología, para hacer su demostración, sobre todo en estos casos de mediciones monetarias de una entidad.

*tratamiento puede apartarse del criterio general, apartándolos o excluyéndolos según sea el caso, es que ~~debe señalarse igualmente que si bien es cierto que para la aplicación o el cálculo de la proporcionalidad no debe contarse ni estimarse la razonabilidad o necesidad de los gastos, caso contrario, para los posibles efectos de poder sustraer o apartar algunos de ellos que han sido rebajados por los contribuyentes, es lógico y procedente, relacionar en este caso los conceptos de necesidad, racionalidad y pertinencia puesto que no tendrían efecto en la producción de ninguna clase de renta, o podría pensarse en algún tipo de gasto que posteriormente es recuperable por parte de posibles clientes,~~*

Como se indica en este fallo, existen gastos que directamente se pueden aplicar

ya sea a los gastos deducibles como a los no deducibles. Igual tratamiento se

podrá aplicar a los gastos vinculados con el cumplimiento de requisitos legales

para llevar a cabo la operación generadora de rentas gravables, **siempre y**

~~cuando estén debidamente justificados en los documentos y registros~~

~~contables.~~ (El subrayado y la negrita no es del original)

Como se observa el asunto tiende hacerse interesante desde el punto de vista de

la investigación de criterios encontrados <sup>146</sup>, que no hay un solo criterio establecido

y que todo va depender de la actividad, del sector a que pertenece la empresa, de

los sistemas utilizado y del buen criterio para asociar un ingreso con un gasto,

aspecto final que se debe rescatar en todos estos análisis y desde varios puntos

de vista es que le corresponde al contribuyente o sujeto pasivo demostrar en todo

caso la razonabilidad y la proporcionalidad del gasto deducible al ingreso

---

<sup>146</sup> Este comentario está en el oficio y se refiere que la Dirección comparte lo expuesto en la jurisprudencia antes indicada y confirma que si bien es cierto no existe en la ley una obligación expresa de llevar cuentas separadas, el sistema contable que se utilice debe permitir identificar la proporción de gastos que corresponde a cada tipo de ingresos. En todo caso, lo esencial no es la particularidad o generalidad de las partidas deducibles y no deducibles que podrían integrar el sistema contable, sino el conjunto de elementos probatorios de la asignación de los gastos.  
del oficio DGT-078-09 del 18 de febrero del 2009.

gravable, toda vez que existan gastos no deducibles e ingreso no gravables, dentro de una entidad sujeta al impuesto sobre la renta sobre las utilidades.

En consecuencia, se reitera que el consultante debe sujetarse a la ley, cumpliendo cabalmente con los aspectos contenidos en las normas jurídicas de análisis, llevando un sistema contable que permita demostrar cuál es la alícuota de gastos que corresponde a los ingresos gravados, de forma que se pueda establecer si esa fracción es distinta a la proporción establecida en la normativa tributaria; situación que como se indicó anteriormente, puede ser sometida a examen en procesos de fiscalización.

Aquí se establece un espacio interesante para el contribuyente en el tanto pueda planear su actividad, estructurar y actuar inteligentemente, a la luz de sus necesidades, apoyándose en los buenos criterios contables, de control y del buen juicio y razonamiento, insumos que muy bien le puede ofrecer la contabilidad como ciencia o como arte, para apoyarse en tener siempre el mejor criterio por encima de cualquier razonamiento rápido que lo lleve a exponerse a un traslado de cargos por parte de la Administración Tributaria,<sup>147</sup> . Así la contabilidad le da la oportunidad de protegerse de estas situaciones, sabiendo además, que nadie

---

<sup>147</sup> El filósofo inglés John Locke dijo una vez que la Contabilidad es un asunto de razón, no de aritmética. Manual del Contador Público Autorizado de la Universidad Autónoma de México, (1969). Se indica que uno de los términos más elocuentes de la Contabilidad son aquellos que caracterizan a la contabilidad como un proceso de razonamiento o interpretación, pues estas son cualidades que elevan su labor por encima de un trabajo puramente mecánico. Se hace referencia que la Contabilidad es la herramienta principal para medir las relaciones económicas. Dado que la Contabilidad es el idioma de los negocios, constituye el mejor medio de llevar a la comprensión del público los hechos económicos de la vida.

como él es la persona que domina su negocio, conociendo siempre los alcances legales, en el cual puede y debe actuar.

La Ley número 7092 del Impuesto Sobre la Renta desglosa en su artículo ocho, para una mayor concreción sobre la conceptualización del gasto que mantiene la legislación del Impuesto sobre la Renta, sobre lo que está tipificado como gasto, lo que corresponde a gastos deducibles en cada caso, para llegar a calcular luego una base neta del Impuesto Sobre la Renta, tal y como lo se puede encontrar a continuación:

#### **Costo de los bienes y servicios producidos:**

Se define en el inciso a) del artículo 8, de la Ley 7092, que son deducibles los costo de los bienes y servicios vendidos, tales como la adquisición de bienes y servicios objeto de la actividad de la empresa; las materias primas, partes, piezas y servicios para producir los bienes y servicios vendidos; los combustibles, la fuerza motriz y los lubricantes y similares; y los gastos de las explotaciones agropecuarias necesarias para producir la renta.

Este inciso es muy rico en su análisis desde el punto de vista de la contabilidad de costos, ya que, involucra muchos elementos que inciden en un buen costeo de los productos y donde generalmente representan en muchos de los casos hasta el 80 % de los gastos deducibles de una entidad, como Elemento

Cuantitativo que se estudia, de donde se puede apreciar la importancia relativa que puede tener toda esta masa de gastos deducibles y no deducibles en la base imponible neta de un contribuyente, como Elemento Cuantitativo.

Como no es un tema de contabilidad de costos el que se está analizando, como rama de la contabilidad financiera, pero si interesan algunos comentarios al respecto.

Es conveniente en todo análisis para hablar de costos de los bienes y servicios producidos y vendidos, comercialización y actividades que realizan las entidades en su gestión empresarial primeramente ubicar muy bien el sector a que pertenece la actividad, como un enfoque estratégico, como lo señala Porter (1985)<sup>148</sup>

También, el tema sectorial, tiene mucha importancia en el análisis de los Elementos Cuantitativos, para poder llegar a determinar cuáles son estos verdaderamente y su impacto dentro de la base neta del impuesto sobre la renta de las utilidades,<sup>149</sup>

---

<sup>148</sup> Para determinar la estrategia competitiva que debe utilizar primeramente debo conocer las particularidades del sector en el que estoy ubicado. Considera Porter que el análisis de las diversas fuerzas que inciden en el sector son tres: 1) Ser líderes en costos; 2) Ser líderes en diferenciación 3) Ser líderes en una base alta de segmentación o enfoque

<sup>149</sup> En el informe No. DFOE-SAF-06-2006 de la Contraloría General de la República se tiene como conclusión general del estudio que se debe enfatizar en la dificultad del problema dado su carácter sistémico, en lo que concluyen varios factores estructurales. Uno de ellos es la conformación misma del

Ya se puede, con la definición del sector a que se pertenece dar cuenta si la actividad es comercial, industrial, de servicios, agrícola u de otra clase, en el tanto se debe saber si hay costos de conversión, si los costos de de artículos comprados y vendidos, si son costos de servicios y muchos otros más, sin duda que lo último simplifica más las cosas, en especial por no tener el tema de los inventarios de materia prima, productos en proceso y productos terminado, presente. En el caso de sectores donde sean comerciales, el inventario sería solo de mercadería, frente a una situación de valoración de las unidades, con criterios más sencillos que los de conversión, generalmente con el precio de adquisición consignado en las facturas de compra, como lo señala Torrealba (2009), del Fallo del Tribunal Fiscal Administrativo del 4 de abril de 1994.

Quando el sector es de conversión de materia prima se debe iniciar por entender la naturaleza de la entidad, en el tanto puede haber una actividad continua en su producción, como sería licores, cerveza, agua u otros, u otra no continua como

---

tributo en la Ley, pues hay sectores económicos de tamaño considerable que se encuentran virtualmente fuera de la contribución efectiva, sea por exención o por dificultades de aplicación del gravamen.

En Informe No. DFOE-SAF-16-2008 de la Contraloría General de la República se refiere a la importancia de estudiar 27 actividades económicas, de conformidad con la Clasificación Industrial Internacional Uniforme y su contribución al impuesto sobre las utilidades.

Se menciona en exposición de Torrealba (2009) que el Informe de la Contraloría probablemente por problemas de fuentes estadísticas, excluyó del análisis al sector financiero y al sector inmobiliario, que muestran un margen más alto que los incluidos en el estudio, que probablemente una consolidación de tales industrias ocasionarían un aumento en el margen y con ello un menor porcentaje de la evasión. Importante es comprender el enfoque sectorial en todo el análisis de los Elementos Cuantitativos como algo necesario a la luz de no incurrir en estandarizaciones que nos puede conducir a errores al no considerar la naturaleza de las actividades y muy en especial en lo que respecta al costeo de conversión de la materia prima o del servicio, que algunos llaman el costeo basado en actividades o el ABC costing.



sería unidades contables, caso de cemento, jabones, carne, abarrotes u otros, donde la conversión es por lotes, lo que implica diferentes formas de costeo y diferentes sistemas de contabilidad de costos a ser implementados en las empresas, para llegar a determinar el costo real de un producto,

150 .

Dependiendo de la naturaleza de la actividad, se puede aplicar muchas variedades de sistemas de costos, sin embargo, existen dos grandes sistemas de Contabilidad de Costos que se pueden aplicar, uno que se llama Contabilidad de Costos por Ordenes Específicas, que se aplica como se indica para producciones concretas, más medibles y no continuas, mientras que el otro sistema, que es la Contabilidad de Costos por Procesos, para actividades continuas con mayor dificultad para su medición. Ambos sistemas siempre deben llevar a un análisis de los tres elementos de costos, la materia prima utilizada, la mano de obra y a los

---

<sup>150</sup> Dice Backer (1976) Los comerciantes y distribuidores tales como minoristas y mayoristas compran artículos terminados que no requieren ningún procesamiento de fábrica. Las mercaderías existencia al final de un período contable se describen como inventarios de productos terminados o quizás más frecuentemente, inventarios de mercaderías. Las empresas manufactureras, por otra parte, compran materias primas y procesan o las convierten en productos terminados. Las materias primas que todavía no han sido procesadas se incluyen en el inventario de materias primas. En cualquier momento dado, como por ejemplo al final de un período contable, puede haber materias en la fábrica que estén sólo parcialmente convertidos en productos terminados. Esta producción incompleta y el renglón de costo para ellas se denomina Trabajos en proceso o Productos en Proceso. En lo que se refiere a las empresas comerciales, la producción terminada lista para la venta se llama inventario de productos terminados.

Los productos terminados, o mercancía, que han sido comprados durante el período contable para la venta por los comerciantes y distribuidores o simplemente compras. Los productos terminados que han sido fabricados durante el período contable para la reventa por los fabricantes se describen en sus estados de ingresos como costo de los artículos fabricados. Aunque la contabilidad de costos más elaborados en las compañías comerciales, los sistemas de contabilidad de costos más elaborados se encuentran en las compañías manufactureras, donde se convierten las materias primas en productos terminados. En una compañía manufacturera es mucho más complicado llevar la contabilidad de costos a forma de modelo de sus materiales comprados, el costo del producto generalmente es equivalente el precio de compra. Se puede ampliar el tema de Contabilidad de Costos en un Enfoque Administrativo y Gerencial, por Morton Backer.

gastos indirectos, siendo en el sistema de Costos por Proceso más difícil su asignación de costos en cada elemento, lo que implica criterios técnicos a utilizar.

Los tres elementos de costos a su vez tienen aspectos interesantes, de los cuales no se va a profundizar aquí, solo comprender que estos tres elementos se van a sumar en una ecuación contable usualmente utilizada, de manera que al costo de la materia prima lo compone la materia prima inicial, más las compras de materia prima, para tener una materia prima disponible, restando la materia prima en existencia, daría la materia prima utilizada en la producción.

También se debe considerar como sistemas de costos, los históricos o reales, que tienen por objeto conocer al final de un período contable, el costo real de los costos incurridos en la operación de la empresa.

También tenemos el sistema estimado de costos, en el cual pueden estar los estimados o estándares conociendo en forma anticipada pueden sus costos de producción.

Respecto a la mano de obra esta correspondería a la planilla asignada a los procesos productivos, se refiere al costo salarial de los empleados que participan directamente haciendo la conversión de la materia prima, todo incluyendo las cargas sociales.

Los gastos indirectos asignados en este caso, son generalmente más difíciles de medir, ya que, se requieren criterios técnicos de medición, distribución y asignación de los diferentes rubros, para tener un costo indirecto razonable y proporcional <sup>151</sup>.

Es importante para profundizar un poco más en este renglón de gastos deducibles, como lo son los costos de bienes y servicios producidos, inciso a del artículo ocho, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, describir la mecánica generalmente utilizada para lograr un costo de ventas, mediante un estado de costo de producción y ventas, como se detalla:

Inventario inicial de materia prima

Más: Compras de materia prima

Materia Prima utilizada

Más: Mano de Obra Directa

Más: Gastos Indirectos

Menos: Inventario final de materia prima

Más: Inventario inicial de productos en proceso

---

<sup>151</sup> Como vemos aquí nos acercamos a criterio legales ya comentados sobre razonabilidad y proporcionalidad, aunque serán con otra óptica, o sea la legal, pero lo cierto es que al final, el soporte cuantitativo, le corresponde al uso de la herramienta contable proporcionar el insumo para resolver de la mejor forma sobre el pago de un contribuyente.

Menos: Inventario final de productos en proceso

### **Costo de los productos producidos**

Más: Inventario inicial de productos terminados

Menos: Inventario final de productos terminados

### **Costo de los productos vendidos**

Se logra determinar con base en este modelo general, llamado Estado de Costo de los Productos Vendidos, el costo unitario ventas y el valor total de toda la producción vendida, así como de los productos que se mantienen el inventario final de productos terminados.

Si se puede, sin entrar en más profundidad de los alcances de la Contabilidad de Costos, dimensionar dos aspectos sumamente importantes en el análisis de este primer inciso de gastos deducibles, como lo es el costo de los productos vendidos, como tal se debe considerar lo importante que es el análisis sectorial a la hora de hacer un planteamiento tributario y lo segundo es la importancia relativa y la atención que merece el renglón de costos y gastos de ventas en el análisis de los gastos deducibles de la base imponible y dentro del contexto del estudio de los Elementos Cuantitativos de una entidad.

También, como asunto relevante es el tema de la valoración de los inventarios en el tanto una valoración de los artículos por encima del valor real daría como resultado un inventario sobrevalorado y una valores por debajo del valor real se

tendría inventarios subestimados. Las dos situaciones son complejas y pueden traer grandes consecuencias en la utilidad financiera y en la utilidad fiscal, en el tanto si los inventarios están por encima del valor real resultaría un costo de la mercadería vendida menor al restar más inventario a este y en consecuencia una utilidad financiera y fiscal mayor, al restar el costo de la mercadería vendida a las ventas por una cantidad menor. Contrario si el inventario está por debajo del valor real se dice que están subestimados, resta menos al costo de la mercadería vendida, esta es mayor entonces y estaría restando más importes a las ventas, lo que da una utilidad financiera y fiscal menor. Esta concepción sencilla, que a su vez compleja en la práctica puede dar al traste con resultados sobre o subestimados, lo que en forma breve pude ilustrar la importancia del tema de costo de ventas o de artículos producidos en la determinación de los Elementos Cuantitativos, como gastos deducibles y la base neta del impuesto sobre la renta, para el cálculo de la obligación tributaria de un contribuyente <sup>152</sup>.

---

<sup>152</sup> Las etapas principales que es necesario recorrer en la contabilidad de existencias de inventario son: a) la valoración y el registro de los costos de adquisición, b) seguirlos en su tránsito por los departamentos de la empresa, clasificando debidamente el costo cuando se operen cambios en su forma, y c) vincular el costo de las existencias con los resultados acreedores en el ejercicio durante el cual se realizaron los resultados con la intervención de esas existencias de inventario. Inicialmente los costos mencionados se cargan a la cuenta de activos, como costos del producto, para traspasarlos finalmente a los gastos del ejercicio en el cual se venden las mercaderías. Los problemas de valoración de existencias de inventarios se relacionan principalmente con la respuesta a las preguntas siguientes:

1. ¿Qué tipo e desembolsos se incluyen en el costo de adquisición de las existencias de inventarios?
  2. ¿Cuándo las unidades de partidas en existencias de inventarios se aplicará al costo de productos vendidos? ¿Qué costo a los artículos en existencias en el inventario final?
  3. ¿Qué procedimientos de valoración se aplicará cuando el valor actual de una partida en las existencias de inventarios ya no sea igual al de su adquisición?
  4. ¿Cómo se determinarían las cantidades y los costos de las existencias de inventario, al final del ejercicio?
- Black, Champion y Brown, (1976)

La Norma Internacional de Contabilidad No. 2 en su apartado 10, por otra parte considera que los costos de los inventarios son todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Se señala en el apartado 11 de la misma norma, que el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

El apartado 12 de la norma también se detalla que los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables y fijos, en los que se hay incurrido para transformar las materias primas en productos terminados <sup>153</sup>.

---

<sup>153</sup> Se puede ampliar en los puntos 12, 13, 14, 15 y siguientes de la Norma Internacional de Contabilidad 12, para efectos de conocer en detalle la importancia que mantienen el tema del costeo de los inventarios de productos terminados que pasa a ser de un activo, luego a un gasto en el momento de ser producción ya vendida, con los detalle técnicos del caso, sobre todo en el tema de valoración de los inventarios, para lo cual se pueden utilizar diferentes métodos.

La Norma Internacional de Contabilidad No. 2, relativa a Inventarios en su apartado 34 considera que cuando los inventarios son vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios que serán reconocidos en el período en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el período en que la recuperación del valor tenga lugar.

El tema de los inventarios tiene también su importancia desde el punto de vista de los métodos para su control. Según el artículo 58 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el contribuyente está obligado a practicar inventarios al inicio y al final de período fiscal, para efectos de determinar las cantidades reales que fueron producidas y vendidas <sup>154</sup>.

---

Dice Grady (1971) que el objetivo principal de la contabilidad de inventarios, es la determinación correcta de la utilidad a través del procedimiento de la relacionar los costos apropiados con los ingresos.

<sup>154</sup> Ampliado por Torrealba (2009) en Imposición Sobre la Renta el tema de inventarios periódico y permanente según Resolución 52-01 del 6 de diciembre del 2001.

El artículo 59 del Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para efectos de realizar la valuación de los inventarios, indica que se pueden utilizar cualquiera de los siguientes procedimientos, siempre que se utilicen en forma uniforme y continua.

1. Método de minorista
2. Identificación específica
3. Primeras entradas, primeras salidas (PEPS)
4. Últimas entradas, primeras salidas (UEPS)
5. Costos promedios ponderados

Se debe determinar, para el caso de los artículos producidos, el valor del inventario considerando el inventario de Materias Primas, Productos en Proceso y Productos Terminados, como ya se ha comentado.

Se refirió al tema de Inventarios, considerando la NIC No. 2, por la importancia que mantiene el tema de inventarios y para dejar constancia según la Resolución General 52-01, del 6 de diciembre del 2001, de la Dirección General de Tributación, en los siguientes términos:

1. Conforme lo establece la NIC 2, se entenderá por inventarios al conjunto de bienes propiedad del contribuyente, ya sea que se tengan para ser vendidos en



el curso normal de operación, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos de servicios.

2. Los inventarios, según se definen en el numeral anterior, podrán ser llevados en la contabilidad del contribuyente, bien por el método de inventario periódico, bien por el de inventario permanente, siendo ambos métodos aceptables para esta Dirección General. Para su valuación deberá utilizarse, únicamente alguno de los métodos establecidos en la NIC 2, sea a) primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) últimas entradas, primeras salidas (UEPS); c) métodos de los minoristas; d) identificación de costos individuales para aquellos productos que no son intercambiables entre sí.
3. Las empresas manufactureras podrán determinar los costos de los productos manufacturados, únicamente por el método de costeo absorbente, pudiendo llevar sus costos conforme a los métodos de costo predeterminados o estándar, debiendo en este último caso, determinar los resultados del periodo incluyendo, obligatoriamente, la variación con respecto a los estándares.
4. Conforme a las normas internacional antes citada y al fin que persigue el inciso r) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aceptarán como deducibles de la renta bruta en el periodo en que se causen, las pérdidas por daños, deterioros u obsolescencia de inventarios, debidamente comprobados y siempre que se conserven, para su eventual fiscalización administrativa, las pruebas sustanciales de tales pérdidas.

La Resolución de la Administración Tributaria No.52-01 del seis de diciembre del años dos mil uno sobre adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad aceptó la NIC No.2 y dentro de esta estaba incluido en esa norma contable como un tratamiento alternativo permitido según el apartado 23, como se detalla: El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 19, debe, ser determinado usando la fórmula última entrada primera salida.

Un consultante, de acuerdo con la Resolución DGT 1425-2007, que usaba el método de UEPS Monetario, debido a que en momentos de incrementos continuos de precios, permite una mejor asociación entre los ingresos y los costos del período, que el método de promedios móviles, lo que va a resultar en la obtención de una utilidad más apegada a la realidad económica de la empresa.

Como parte del criterio de la Dirección en su respuesta es que en relación con el tratamiento contable de los inventarios, es importante mencionar, que la Norma Internacional de Contabilidad No.2 (NIC 2), en su parte introductoria referente a los principales cambios, en el párrafo No. 13, no permite el uso del método última entrada primera en salida, en la medición del costo de los inventarios, por lo que los contribuyentes en cumplimiento de la norma citada se ven imposibilitados en utilizar el métodos UEPS para su información financiera, en virtud que la contabilidad no se estarían llevando de acuerdo a las NIIF, de manera que, deberá de recurrir a otro método de valuación de inventarios permitido por éstas.

Se continúa en la resolución detallando, que el método UEPS ha sido criticado por presentar la desventaja de reducir el activo y el patrimonio, en razón que las existencias que quedan en el inventario son computadas empleando los costos más antiguos, debido a que los costos más recientes son los que se asignan al costo de ventas, de ahí su atractivo para efectos tributarios, no así para fines financieros, al reflejar una menor utilidad, así como una desventajosa posición financiera, por representar el inventario uno de los rubros de mayor relevancia dentro de los estados financieros.

Dentro de las conclusiones, la Dirección considera en el punto 2 que: Asimismo, considera que si bien el artículo 59 citado, así como la Resolución No. 52-01, permite utilizar el método UEPS para la valuación de inventarios, sujeto a conciliación, al dejar sin efecto la aplicación de este método la NIC 2, está reconociendo su impracticabilidad en materia contable, por lo que para efectos tributarios no sería técnicamente apropiado su uso.

El proyecto del Impuesto Sobre la Renta Global señala muy concretamente en su artículo 77, apartado 1 que serán deducibles los costos de producción de los bienes y servicios necesarios para producir la renta.

No se entra a detallar el tipo de costo a producir, bienes o servicios, si se refiere a los gastos o a los costos, comprendiendo la gran diferencia que existe entre un

concepto y otro, por lo que se espera de seguro se disponga de mayor explicación en el momento de su aprobación y en el Reglamento a la Ley.

### **Suelos, sobresueldos, salarios, bonificaciones y otros:**

El inciso b) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera que son deducibles los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones y enterado los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley.

Tres aspectos se consideran señala Torrealba (2009) en Imposición Sobre la Renta, que se deben cumplir para su deducibilidad:

1. La existencia de una proporcionalidad de los salarios y remuneraciones con el tipo de actividad que se desarrolla, como elemento importante, para su deducibilidad.
2. Que según el oficio DGT 86-07 del 22 de enero 2007 para que gastos en especie como de vivienda, vehículo, seguro de vida, educación de sus hijos sean deducibles en la empresa, los mismos deberán ser gravables por otra parte.

3. Como lo menciona el inciso b del artículo 8, de la Ley 7092, para que un gasto de salarios o concepto similar sea deducible deberá cualquier remuneración ser sometida al régimen de la Caja Costarricense del Seguro Social empleador.

Referente a los contrastes con el Proyecto de Renta Global el mismo condiciona en igual forma la deducibilidad del gasto por concepto de salarios, dietas y cualquier otra forma de remuneración a que se han realizado las retenciones de ley, a lo contrario no podrán deducirse como un gasto de la renta bruta, según lo establece el artículo 77, inciso 2.

La NIIF 2 denominada Pagos Basados en Acciones´ hace algunas referencias importantes por encima de lo que autoriza la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual, como deducible, por concepto de salarios y similares.

Se trata de las acciones u opciones que conceden las empresas a sus empleados o a terceros a cambio de remuneraciones, con el objeto de llegar luego a tener instrumentos patrimoniales como acciones de la entidad, en especial para los altos ejecutivos de una entidad.

Menciona la NIIF 2, en el párrafo 7 en el aparte de Reconocimientos indica que la entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones, en el momento de la obtención de

dichos bienes o cuando dichos servicios sean recibidos. Señala el párrafo 8 que cuando los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones no reúnan las condiciones para su reconocimiento como activos, la entidad deberá registrarlos como un gasto el mismo en su estado de resultados.

Este proceder de cambiar servicios por posibles instrumentos patrimoniales de una empresa no es aceptado por la Administración Tributaria, de igual no es aceptado en el caso de los stock options, (opciones sobre acciones) que analiza Torrealba (2009), obviamente comprendiendo que son situaciones diferentes, pero que al final tienen que ver con beneficios a los empleados. En el caso del primero, por tratarse de suministrar un servicio por parte del empleado en su condición laboral y poder recibir algún derecho sobre el patrimonio y en el segundo, por recibir el empleado lo que sería como un salario en especie.

Lo que primero sí interesa comentar más sobre este caso, es que al tratarse de una apertura que deben tener las empresas y que debe contar con el apoyo del mismo Estado y la Administración Tributaria para promover que los empleados puedan tener derecho a poseer acciones de la representada, pudiéndose convertir esto en un gasto deducible para la entidad, como un mecanismo para lograr reducir la polarización en la tenencia accionaria de las compañías nacionales y las internacionales. Se considera que siempre existe la disposición

por parte de las grandes empresas, lo que hace falta es un poco de estímulo a esta apertura y que mucha falta hace para los empleados de estas, por lo que sabiendo que hoy no es deducible, si considerar como una propuesta para el nuevo proyecto de renta, sin entrar a canjear este beneficio con servicios que suministra el empleado, situación obviamente que deberá regularse, con su proporcionalidad salarial y otros límites necesarios.

La NIC 19, por otra parte, establece también el caso de los beneficios a empleados, como los planes a corto plazo, beneficios post empleo, seguridad social, por enfermedad, participación en ganancias y otros en los cuales la entidad puede registrar sus desembolsos como gastos en su estado de resultados, así como su ingreso de cualquier rendimiento o ganancia que obtenga de los mismos planes.

La legislación actual del Impuesto Sobre la Renta no permite deducibilidad por estos conceptos de planes de beneficios a empleados, ni en el nuevo proyecto, por estos conceptos sin embargo, si es un aspecto que se debe tener presente para el nuevo proyecto de renta, como estrategia de desarrollo y de responsabilidad empresarial, sobre todo en países de avanzada laboral, como el nuestro y que de parte de los empresarios siempre existe el gran interés de apoyar todas estas iniciativas, especialmente al contar con el apoyo de parte del Estado y de la Administración Tributaria, en el bienestar de los empleados de su entidad.

También la NIC 26 se refiere a los Planes de Beneficios por Retiro de empleados, en los cuales la legislación nuestra no contempla ampliamente un plan de pensión de retiro por despido, retiro anticipado, retiro cuando se debe pensionar, en el caso específico del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, sí se debe considerar lo establecido en la Ley 7983, llamada Ley de Protección al Trabajador del dieciséis de febrero del dos mil, en la cual se establece un 3% del salario para crear los fondos de capitalización laboral, que obviamente serán deducidos como gasto, como cualquier otra carga social, de manera que parte de la cesantía del trabajador se convierte en un derecho real y no una expectativa.

También en el artículo 71 de esta misma Ley 7983 establece exenciones de cargas sociales e impuestos a la planilla del Régimen Voluntario de Pensiones Complementarias, como se detalla:

Los planes que realicen los patronos y los trabajadores de conformidad con esta ley, estarán exentos del pago de las cargas sociales y los impuestos sobre la planilla en un tanto que no podrá superar el diez por ciento (10%) del ingreso mensual del trabajador en el caso del trabajo dependiente o el diez por ciento (10%) del ingreso bruto anual de las personas físicas con actividades lucrativas.

Los Impuestos y cargas sociales exentas son los siguientes:



- a. Caja Costarricense de Seguro Social
- b. Instituto Nacional de Aprendizaje
- c. Instituto Mixto de Ayuda Social
- d. Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares
- e). Banco Popular y de Desarrollo Comunal
- f. Impuesto Sobre la Renta

El patrono para ampliar la exención señalada en este artículo, deberá deducir lo correspondiente al trabajador antes de confeccionar la respectiva planilla de pago..

Se tiene por otra parte, también en esta misma ley y como beneficios a los fondos que se crean por estos recursos del 3% que según el artículo 72, establece exención de impuestos fiscales del artículo 18 sobre ahorro voluntario de esta misma ley y en el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los intereses, los dividendos, las ganancias de capital y cualquier otro beneficio que produzcan los valores en moneda nacional o en moneda extranjera, en los cuales las entidades autorizadas inviertan los recursos de los fondos que administren.

Forman parte de los procedimientos contables, como prueba documental de la empresa mantener toda la documentación, como planillas, acciones de personal, boletas de ingreso, libros de salarios, comprobantes de pago, datos personales de cada empleado y todo documento relacionado con la nómina, como parte integral

de los procedimientos probatorios de la deducibilidad de estos gastos en la empresa, los cuales siempre deberán estar disponibles para las autoridades del Gobierno, en forma especial para la Administración Tributaria y para la Caja Costarricense del Seguro Social e Instituciones similares interesadas y que se relacionan con la nómina de la empresa, siguiendo en mucho la exposición que hace Sánchez (2005), Pag. 193 y 194 <sup>155</sup>.

### **Impuestos y tasas que afecten los bienes, servicios y negociaciones:**

El inciso c) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que los impuestos y tasas que afecten los bienes, servicios y negociaciones del giro habitual de la empresa, o las actividades ejercidas por personas físicas, con las excepciones contenidas en el inciso c) del artículo 9, se consideran como gasto deducible de la renta bruta <sup>156</sup>.

La Norma Internacional de Información Financiera Nb. 2 señala que el costo de adquisición de los inventarios incluirá no solo el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos, que no sean recuperables posteriormente por

<sup>155</sup> Una de las obligaciones formales que tienen relación directa con la organización contable y administrativa de las empresas es la referida a la conservación de documentos con trascendencia tributaria. La Contabilidad en el Procedimiento de Inspección de los Tributos.

<sup>156</sup> Este inciso se refiere al gasto no deducible por concepto de impuestos sobre la renta, y sobre ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre éstos se fijan, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes de tales impuestos, lo mismo que los recargos, multas e intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias.

las autoridades fiscales, los traspasos, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición comercial, las rebajas y otras partidas similares se deducirán, para determinar el costo de adquisición.

Torrealba (2009) analiza también la deducibilidad de los impuestos sobre las mesas de juego de la Ley 7088, según el Tribunal Fiscal Administrativo del fallo 104/95, contraria a la interpretación de la Dirección General de Tributación, por considerar que no era constitucional, ya que, lo establecía el Reglamento y no la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como muy atinadamente lo explica Don Adrián.

**Primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos:**

Se incluyen en el inciso ch), del artículo 8, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como gastos deducibles las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, contratados con el Instituto Nacional de Seguros o con otras instituciones aseguradoras autorizadas.

Aquí se está frente a una situación especial y se trata del monopolio de los seguros en el país y que hoy estaría cambiando al haber iniciado la apertura de seguros. Antes de esta situación monopolística lo que le correspondía al contribuyente es hacer cálculos para determinar si con perder el 30% de la deducibilidad del gasto lograba obtener en el mercado un seguro con un precio menor a lo ahorrado con la tarifa, por parte de otra aseguradoras, diferente al INS,

situación muy difícil de lograr la competitividad, aparte del buen servicio que pudiera obtener.

Torrealba (2009), indica que por la función monopolística del Instituto Nacional de Seguros en el país, para lo cual de contratarse otra entidad aseguradora, la misma deberá ser autorizada por el INS, para que el gasto sea deducible de la renta bruta, se deberá tomar en cuenta el impuesto sobre las Remesas al Exterior sobre lo cual a la hora de hacer el pago se debe realizar una retención del impuesto sobre la renta a favor del fisco del 5,5 %, sobre el monto pagado, para que dicho gasto sea deducible. A lo contrario no será deducible, pero si mantiene la obligación de retener 5,5 % sobre la remesas que efectúe a la entidad en el exterior.

También el análisis de Torrealba,( 2009), según el oficio DGT-1142-07 las primas de seguros de vida no se considerarán como un gasto deducible en el caso de una entidad, ni en el caso de una persona física con actividades lucrativas <sup>157</sup>.

---

<sup>157</sup> Solo como referencia la NIC 4 , denominada Contratos de Seguros considera la información financiera que debe ofrecer la entidad sobre los contratos de seguros, la cantidad de emisora de dichos contratos, buscando hacer mejoras en la contabilización y en la revelación de información para los usuarios, por lo que podemos comprender que su análisis iría orientado a las entidades aseguradoras, caso del INS en Costa Rica u otras aseguradoras que inician operaciones, con la apertura del monopolio, sin que tenga importancia la prescripción de la norma para efectos de la deducibilidad del gasto, situación que nos ocupa en este momento.

**Intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos:**

El inciso d) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica que Los intereses y otros gastos financieros <sup>158</sup>, pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal, directamente relacionados con el manejo de su negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto sobre las utilidades, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente. Las deducciones por este concepto estarán sujetas a las limitaciones establecidas en los párrafos siguientes:

No serán deducibles, por considerarlos asimilables a dividendos o participaciones sociales, los intereses y otros gastos financieros pagados en favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada.

No será deducible la parte de los intereses atribuible al hecho de que se haya pactado una tasa que exceda las usuales de mercado.

No serán deducibles los intereses cuando no se haya retenido el impuesto correspondiente a ellos.

---

<sup>158</sup> Considera, Torrealba (2009) que entre otros gastos financieros se ha entendido que se encuentran las diferencias cambiarias originadas por deudas en moneda extranjera, invertidas en actividades generadoras de rentas gravables .

Cuando el monto de los intereses que el contribuyente pretenda deducir sea superior al cincuenta por ciento (50%) de la renta líquida, el contribuyente deberá completar un formulario especial que le suministrará la Administración Tributaria y, además, brindar la información y las pruebas complementarias que en él se especifiquen.

Se entenderá por renta líquida, para los efectos del párrafo tras anterior, la suma de la renta neta, definida en el artículo 7 de esta Ley, menos el total de ingresos por intereses del período, más las deducciones correspondientes a los intereses financieros deducibles, según se definen en este artículo.

El Poder Ejecutivo podrá establecer, por decreto, una vez al año y antes de iniciarse el período fiscal, un porcentaje superior al cincuenta por ciento (50%), como condición que obliga al contribuyente a presentar el formulario especial mencionado en el párrafo tras anterior.

El deber impuesto a los contribuyentes en el primer párrafo de este inciso no limita las potestades de la Administración de requerir información y pruebas y de practicar las inspecciones necesarias para verificar la legalidad de la deducción de los intereses, de acuerdo con las facultades otorgadas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El contribuyente en todo caso, deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación con la generación de la renta gravable, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración.

Cualquier otra circunstancia sin perjuicio de los supuestos previstos en los incisos anteriores, que revele desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable en el período respectivo, darán pie para que la deducción de los intereses no sea admisible.

Varios aspectos importantes se pueden señalar sobre este inciso, primero que los intereses pagados a socios de sociedades de responsabilidad limitada no se podrán deducir como gasto, si los intereses exceden de las tasas de mercado y si no se han realizado las retenciones de ley. Aquí busca la Administración Tributaria en general evitar cualquier abuso, poniendo límites al pago.

Un procedimiento usual de parte del Auditor Fiscal es realizar un Estado de Fuentes y Usos <sup>159</sup>, para determinar el origen y las aplicaciones de los recursos, para conocer la razonabilidad del gasto y su relación con ingresos gravables, sin

---

<sup>159</sup> Se puede utilizar formato y metodología utilizada en capítulo 27 de Administración Financiera de James C. Van Horne, capítulo de planeación Financiera, así como los métodos utilizados en la NIC 7, denominada Estados de Flujos de Efectivo.

duda existiendo mucho espacio, para establecer el buen criterio del tomador de decisiones y el evaluador <sup>160</sup>.

Torrealba (2009) en el análisis de la Imposición Sobre la Renta, se refiere a los siguientes aspectos sobre la deducibilidad del gasto por intereses y otros:

1. La Administración Tributaria no puede, de manera jurídicamente válida, pretender incidir en las decisiones de una empresa en cuanto a si financiarse mediante préstamo o mediante aportes de capital, a menos que el préstamo sustancialmente, y luego de la aplicación de una metodología técnicamente correcta para demostrarlo, tenga las características de un aporte. Fuera de esta hipótesis, la Administración no está legitimada para inferir en las decisiones de una empresa en cuanto a: 1. endeudarse realmente; 2. fijar una relación aceptada pasivo-patrimonio. Esto forma parte central de las decisiones empresariales <sup>161</sup>.

---

<sup>160</sup> El artículo ocho, inciso d) en el antepenúltimo y penúltimo párrafo se establece que: En todo caso, el contribuyente deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación con la generación de la renta gravada, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración. Sin perjuicio de los supuestos previstos en los incisos anteriores, cualquier otra circunstancia que revele desconexión entre los intereses pagados y la renta gravada en el período respectivo dará pie para que la deducción de los intereses no sea admisible.

<sup>161</sup> El Director Financiero analiza y decide cuánto y cuándo se puede financiar generalmente en función al EBIT UPA, el ingreso antes de los intereses y los impuestos, así como de la utilidad que pueda ganar por acción., sin perder de vista en el apalancamiento de la empresa en efecto riesgo. También como parte del análisis de la estructura de capital el Director Financiero debe tomar la decisión de cómo va financiar el lado derecho del balance, si va ser con acciones, con deuda o capital propio, todo va depender de la estructura óptima de capital que esté buscando la empresa dentro de sus políticas de los accionistas y de la corporación, en un medio competitivo y del desarrollo empresarial. Debe considerar también la capacidad del flujo de efectivo de la compañía, para dar servicios a los cargos fijos de principal y el servicio de la deuda, donde sin duda no puede ser limitado, ni regulado por la Administración Tributaria de un país, Van Home (1997)



2. Se considera según la sentencia No. 308-2005 del Tribunal Fiscal Administrativo, analizada por Torrealba (2009) en Imposición Sobre la Renta, que no existe ninguna disposición normativa que obligue a una empresa a trabajar con capital propio o de sus socios, ni a reinvertir las utilidades en el giro propio de su negocio, no prohibición legal para que no se obtengan préstamos si existen rendimientos acumulados o distribuidos; la normativa del impuesto sobre la renta no lo establece como requisito. Las utilidades que genera de una actividad después de impuestos son del dueño o de los socios tratándose de sociedades mercantiles, y ellos pueden disponer libremente de ellas, ya sea gastándolas o invirtiéndolas en lo mejor les convenga. La ley no expresa por ninguna parte que los intereses y gastos financieros pagados por el contribuyente, serán deducibles sólo si la persona comprueba que no tiene dinero propio, ya únicamente se exige que están relacionadas con el manejo de sus negocio y la obtención de rentas gravadas en este impuesto sobre las utilidades, siempre que no se hayan capitalizado contablemente <sup>162</sup>

3. El fallo 305-2005 señala Torrealba (2009) se refiere a lo que ha definido recientemente por el Tribunal Contencioso Administrativo en el sentido que el pago de los intereses moratorios es una decisión empresarial que no puede

---

<sup>162</sup> Se puede ampliar la sentencia y la ratificación del concepto de deducibilidad por parte de Tribunal Fiscal Administrativo y por parte de la Administración Tributaria, comentada en Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2009)

sustituir la Administración Tributaria, sin incurrir en un exceso, es práctica común del giro comercial que se produzca ese pago cuando hay retraso <sup>163</sup>.

4. Existe mucha coincidencia en los criterios en el sentido que los intereses del período deberán capitalizarse, hasta tanto no se hay recibo el beneficio de la inversión y el activo no esté produciendo un ingreso gravable en el ejercicio, Torrealba (2009).

La Norma Internacional de Información Financiera No. 23 establece con relación a este tema que los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del período en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizables de acuerdo con el párrafo 11 que indica que los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su cualificación deberán ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos. El importe de los costos por intereses susceptibles de capitalización, debe ser determinado de acuerdo con esta Norma.

El párrafo 20 se indica que el inicio de la capitalización de los costos por intereses debe cumplir con:

a. Se haya incurrido en el desembolso en relación con el activo

---

<sup>163</sup> Amplia muy detalladamente el fallo terminando que la Administración Tributaria no puede hacer distinciones donde la ley no las hace.

b. Se haya incurrido en costos por intereses

c. Se estén llevando a las actividades necesarias para preparar al activo para su uso deseado o para la venta.

El párrafo 23 se refiere a cuándo se suspende la capitalización de los costos por intereses en el tanto se interrumpa el desarrollo de las actividades.

El párrafo 25 indica que la capitalización de los costos por intereses debe finalizar cuando se han completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar el activo, que cumple las condiciones para su cualificación, para su utilización deseada o para su venta.

#### **Deudas manifiestamente incobrables:**

El inciso e) del artículo 8, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que son deducibles de la renta bruta las deudas manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y se hayan agotado las gestiones legales para su recuperación, a juicio de la Administración Tributaria y de acuerdo con las normas que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

El Reglamento señala en su artículo 12, inciso g): Las deudas a favor del declarante, manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones

del giro habitual del negocio y que se indiquen las razones que justifiquen la calificación.

El declarante, en el caso de que la Dirección no acepte la deducción de una deuda incobrable, puede deducirla en el ejercicio siguiente, si demuestra que fueron hechas las gestiones legales que correspondan, ante los tribunales comunes, para su cobro y siempre que haya transcurrido un período mayor de 24 meses posteriores a la fecha de vencimiento, sin que el deudor haya realizado abono alguno.

De acuerdo con la experiencia nunca se han comprendido bien estos incisos, por lo que se ha dado una confusión sobre lo extemporáneo en que el contribuyente puede actuar, sobre su deducibilidad del gasto, cuando se trata de incobrables, aparte de incurrir en la pérdida financiera, en el momento que el cliente le deja de pagar y por su parte ya tiene su deterioro financiero en sus flujos de caja.

No se comprende por qué hay que dilatar tanto tiempo para logra la deducibilidad de un gasto de este tipo, como lo indica el Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si por un lado hay que esperar 24 meses en gestiones y por otro lado la factura como título ejecutivo prescribe a los 12 meses, como bien lo explica Don Adrián en Imposición sobre la Renta, comentando sobre el fallo 82-2004-P,

en que consideró procedente la deducibilidad de la incobrabilidad invocando a principios de lógica, conveniencia, razonabilidad y proporcionalidad

164

Lo que se comprende de parte de la Administración Tributaria es que busca documentar el gasto a deducir para evitar que se abran portillos de deducibilidad en el rubro.

No le es práctico de parte del contribuyente, por ningún medio después de haber comprado materias primas o productos para la venta, agregarle valor, transportarlo, facturarlos, dejando una cuenta por cobrar con el cliente, donde según indica el Reglamento, artículo 12, podría pasar dos años, después de la declaratoria, para que el contribuyente, además, de haber incurrido en todos los costos y gastos con el cliente, no pueda al final deducir el gasto de una decisión gerencial, que no fue exitosa, como mucha en el campo empresarial, dentro del giro de los negocios.

Se logra aclarar para el caso de las entidades financieras, considerando el decreto 28590-H, la situación fiscal para este tipo de actividad supervisado por la SUGEF, en el cual se permite rebajar de los ingresos brutos el monto de gasto registrado como incobrable, sin que se tenga que cumplir con las condiciones de

---

<sup>164</sup> Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2009) analizando las cuentas incobrables y su deducibilidad, como una situación difícil de dilucidar entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

que sean manifiestamente incobrables, reconocido luego en oficio de la Dirección General de Tributación, considerando que los criterios contables establecidos por la Superintendencia, deberán ser aceptados para efectos tributarios, según se explica en Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2009)

El proyecto de Renta Global considera en su artículo 77, inciso 5 el caso de poder deducir de la renta bruta los importes derivados de las posibles insolvencias o en general de los incumplimientos de los deudores, cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que hayan transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.
- b. Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o de situaciones análogas.
- c. Que el deudor esté procesado por el delito de estelionato o fraude de simulación.
- d. Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral, de cuya solución dependa su cobro

165 .

---

<sup>165</sup> El inciso 5 del artículo 77 del proyecto de renta amplia sobre el caso ingresos que se obtengan posteriormente por estos conceptos y las excepciones del caso.

En resolución 459-2003-P del TFA consideró que al haber presentado cartas por los abogados en el sentido que una vez realizados los estudios en el Registro Público, era evidente que existía dificultad en la recuperación de las deudas y, por lo tanto recomendaban incluir dichas cuentas en el rubro de incobrables,

**Depreciaciones para compensar el desgaste:**

El inciso f), del artículo 8, de la Ley del Impuesto Sobre la establece que las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente son deducibles de la renta bruta. La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas.

---

además se mencionaba que la recuperación de los incobrables sobre implicaba mayores costos, o bien , que no era viable, debido a que las empresas deudoras no tenían bienes registrados que se pudieran embargar, por lo tanto la calificación de incobrables está justificada. El Tribunal consideró que será en cada caso en que analizará la situación planteada considerando: a) actividad económica, b) volumen de actividad, c. inexistencia e insolvencia del deudor, d) ausencia de documentos soporte, e) inexistencia de activos que respalden la solvencia del deudor, f) exigüidad de la deuda, g) proporcionalidad y razonabilidad de la obligación con respecto al ingreso gravable.

Se determinarán en el Reglamento, los porcentajes máximos que prudencialmente puedan fijarse por concepto de depreciación o los años de vida útil de los bienes; se tomará en consideración la naturaleza de los bienes y la actividad económica en la cual estos son utilizados <sup>166</sup>.

Cuando el contribuyente, en todos los casos, enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación. El valor de la patente de invención propiedad del contribuyente, podrá amortizarse con base en el tiempo de su vigencia.

Cuando se trate de bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a leche y cría-, así como de determinados cultivos, podrán concederse depreciaciones o amortizaciones, conforme se establezca en el Reglamento de esta Ley.

Los cultivos que, por su ciclo de eficiencia productiva, no puedan catalogarse como permanentes a juicio de la Administración Tributaria, podrán ser amortizados

---

<sup>166</sup> En anexo 1 y 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento se detallan los métodos y porcentajes de depreciación anuales, utilizándose el método de línea recta o el método de la suma de los dígitos de los años.



en un número de años que tenga relación directa con su ciclo productivo.

Activos fijos depreciables, gastos amortizables, activos que se agotan como las minas, el ganado y los cultivos, con sus tratamientos especiales en su asignación al gasto deducible, hacen que se complique su determinación real al monto a deducir, donde intervienen una serie de técnicas contables, económicas y de agronomía, para poder determinar el gasto que se puede deducir por estos conceptos.

El punto 2.5 del anexo 1 del Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece dos tipos de métodos de depreciación que puede usar el contribuyente:

- a. Línea Recta
- b. Suma de los dígitos de los años.

Señala este mismo punto 2.5, que no obstante la Administración Tributaria podrá autorizar otros métodos de depreciación diferentes a los anteriores, a solicitud de los declarantes, cuando demuestren que no resultan adecuados, debido a las características del negocio.

Torrealba (2009) en el análisis de Imposición Sobre la Renta, considera algunos elementos importantes sobre el tema de la deducibilidad de la depreciación, según se detalla:

- a. Que existen excepciones de tiempo en caso de las depreciaciones para vehículos de alquiler de cada tres años, como máximo.
- b. Que existen una serie de activos intangibles que se depreciación para efectos fiscales y que están debidamente autorizados, tales como el caso de costos de investigación y desarrollo, programas de cómputo. Costos de adquisición pagado por una fuente y descubierta o para obtener el derecho de explotación. Costos intangibles de desarrollo, caso de costos de perforación, realización de túneles, construcciones de pozos. Gastos de organización de las empresas, pudiéndose deducir este último hasta por un período de 5 años

Debe indicarse que a pesar de todas estas posibilidades de deducción de gastos intangibles, como me menciona, Torrealba (2009) no se incluye en la legislación actual los pagado por la compra de derechos de llave, marcas, de fábrica o de comercio, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, de fórmulas de otros activos intangibles, similares, así como lo pagado por concepto de indemnizaciones a que se refiere la ley No.4684 y sus modificaciones., según el inciso f) de gastos no deducibles <sup>167</sup>.

---

<sup>167</sup> Dice Torrealba (2010) en su artículo Fusiones y Adquisiciones-Aspectos Internacionales que desde el año 2001, no se permite la depreciación; por otra parte, no son deducibles ni amortizables el crédito mercantil o derecho de llave, las marcas de fábrica o de comercio, los procedimientos de fabricación, de conformidad con el artículo 9, inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. De este modo, el aumento en la base de depreciación de activos tangibles no solo no está permitida, sino que está prohibida; y, respecto a la mayor parte de los activos intangibles la amortización no es permitida, con lo que se volverá tributariamente superfluo el aumento de valor de esos activos como consecuencia de la transacción.

Ahora si hay que tener claro que para efectos financieros, sí se pueden hacer revaluaciones de activos, en especial en épocas inflacionarias. Referente a la amortización del crédito mercantil según la NIC 38 en su párrafo 108 y la NIC 36 Deterioro de Valor de los Activos, indica en su apartado B-35 que se requiere el

La Resolución 52-01 de la Dirección General de Tributación en lo referente al punto I), Costos de Investigación y desarrollo y activos intangibles, numeral 2 se refiere en igual forma que igual tratamiento de exclusión como gastos deducibles deberá aplicarse a los activos intangibles distintos a los enumerados en el inciso f) del artículo 9 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y que sobre estos últimos no procede deducción alguna en la base imponible del impuesto sobre las utilidades.

Si se establece en contraste con lo establecido en el Proyecto de Renta Global, en el artículo 77, numeral 8, que el valor de los activos intangibles, cuya conexión con la generación de ingresos sea razonablemente cierta, deberá amortizarse atendiendo a las siguientes disposiciones:

- a). Cuando se tengan fecha cierta de extinción, en cuotas iguales durante cada uno de los períodos impositivos de su vigencia.
- b). Cuando no tengan fecha cierta de extinción, con un límite máximo , por período impositivo, de la décima parte de su valor.

---

reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de los activos siempre que el importe recuperable de los mismos haya caído por debajo de su valor contable neto. Continúa el B-36 que la Norma requiere que la entidad aplique las mismas pruebas para detectar las Pérdidas por deterioro de valor, para reconocer y para registrar su posible reversión, en la fecha de cierre de los períodos intermedios y en la fecha de cierre del período anual.

Lo referente a gastos pre-operativos y gastos de organización de empresas podrán deducirse durante cinco años, así como los gastos de investigación y organización <sup>168</sup>.

La Norma Internacional de Información Financiera No. 16 establece en lo que respecta a la depreciación, en el numeral 43 que se deberá depreciar en forma separada cada parte de un elemento de propiedades que lo que conforman la planta y equipo que tenga un costo significativo en relación con el costo total del elemento <sup>169</sup>

Señala la Norma, como aspecto importante que el cargo por concepto de depreciación de cada período se reconocerá en el resultado del período, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

El numeral 50 indica que el importe depreciable de un activo se distribuirá en forma sistemática a lo largo de su vida útil.

El numeral 51 establece que el valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada período anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previstas los cambios de contabilización como un

<sup>168</sup> Continúa el numeral 9 de este artículo ampliando excepciones sobre el caso de activos, así como detallando los procedimientos a seguir en diferentes situaciones.

<sup>169</sup> El Reglamento del Impuesto Sobre la Renta actual en su anexo 1, numeral 2-1 establece que las empresas podrán considerar como gasto aquellos activos que adquieran, cuyo costo unitario no supere el 25 % de un salario base. No obstante, la Dirección General de Tributación tendrá facultad en la apreciación, en casos calificados, para autorizar el sujeto pasivo. Esto es importante considerarlo sobre todo por un aspecto de materialidad de procedimientos práctico al depreciar activos que sean significativos en términos monetarios.

cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8, Políticas Contables, Cambios en la Estimaciones Contables y Errores.

Este último aspecto es importante para el contribuyente, a pesar que no se ha encontrado una situación expresa en lo que respecta al Impuesto Sobre la Renta, si se establece un espacio para poder sensibilizar situaciones rígidas y definidas en la Ley, para apoyar a la organización con posibles cambios en estos tratamientos contables/tributarios, a la luz de requerimientos necesarios que necesiten las empresas realizar excepto que acuda a solicitar determinado método, cambio u otra situación.<sup>170</sup>

Se considera, en contraste con los establecido en la Legislación del Impuesto Sobre la Renta, especialmente el anexo de fechas para la depreciación, la Norma Internacional de Información Financiera 16, en el numeral 60 y 61, que el método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que

---

<sup>170</sup> A propósito la NIC 16 nos prevé una serie de criterios para determinar la vida útil a la hora de depreciar un elemento de propiedad, planta y equipo, en el apartado 56, que dice: Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que cabría esperar de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedad, planta y equipo, se tendrán en cuenta todos los factores siguientes: a) La utilización prevista del activo. El uso debe estimarse por referencia a la capacidad o al desempeño físico que se espere del mismo. B) El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado. C) La obsolescencia técnica o comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. D) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el activo.

sean consumido, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo. El numeral 61 establece que el método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada período anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

Nuevamente es importante considerar como la NIIF 16 en estos numerales pone mucho énfasis a la correcta asociación de ingresos con los gastos, para reflejar la realidad económica de la entidad en un período determinado, sin considerar en la rigidez de los plazos establecidos, a veces en el principio de ser consistente, más bien el ser flexible, pero reflejando la realidad económica en el momento que se está requiriendo, amparado en el tema de las Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, según la NIIF 8, lo que le da una mayor flexibilidad en la toma de decisiones, a la Alta Gerencia de una entidad.

### **Pérdidas:**

El inciso g) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece como gasto deducible que cuando en un período fiscal una empresa industrial obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción en los tres siguientes períodos.

Esta deducción en el caso de empresas agrícolas, podrá hacerse en los siguientes cinco períodos.

Las empresas industriales que inicien actividades después de la vigencia de esta Ley también podrán deducir dichas pérdidas en los siguientes cinco períodos, pero después de cumplidos estos se regirán por la norma contenida en el primer párrafo de este inciso.

La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas.

Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas o industriales combinadas con actividades comerciales, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción.

El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho al contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre el impuesto.

Lo más rescatable en este artículo es el derecho a deducir de los ingresos gravables durante tres años para empresas industriales y cinco años para empresas agrícolas.

El manejo contable de estas deducciones tienen un significado muy importante cuando las empresas tienen actividades comerciales, tal y como lo menciona el mismo artículo, en el tanto se deben llevar cuentas contables por separado para el registro por cada actividad y llegar a precisar la pérdida exacta a poder deducir, cumpliendo siempre el principio de la relación ingresos y gastos, para la determinación de la obligación tributaria.

Debe comprenderse que el concepto de amortización de pérdidas está establecido en forma exclusiva para empresas industriales y agrícolas, no para las empresas comerciales, sin embargo, como lo señala Torrealba (2009) la Administración Tributaria ha ido ampliando el criterio de industria para algunos casos, como se detalla:

- a. Vehículos cuando estos sean arrendados por turistas nacionales y extranjeros
- b. Actividades de construcción cuando corresponde actividades de alquiler
- c. Hoteles
- d. Preparación y empaques de camarones

Algunos aspectos enmarcados en todo esto es que las pérdidas no son acumuladas, fuera de los plazos establecidos y que las mismas deben estar registradas en cuentas separadas contablemente, además, que no tienen incidencia directa en períodos prescritos, así que su documentación respaldo



debe ser fehaciente y competente, para poder hacer la deducción correspondiente <sup>171</sup> .

El proyecto de Renta Global no incluye inciso sobre la deducción de pérdidas de operación, solo se refiere en el apartado 18, del inciso 77 lo referente a las pérdidas por destrucción de bienes por incendio y otros.

### **Agotamiento de bienes explotables:**

Se establece en el inciso h) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que es deducible a parte proporcional por concepto de agotamiento de los bienes explotables de recursos naturales no renovables, incluidos los gastos efectuados para obtener la concesión, cuando corresponda. Esta deducción deberá relacionarse con el costo del bien y con la vida útil estimada, según la naturaleza de las explotaciones y de la actividad, y de acuerdo con las normas que sobre el particular se contemplen en el Reglamento de esta Ley <sup>172</sup> .

---

<sup>171</sup> Se puede ampliar en Imposición Sobre la Renta sobre el fallo 522-2005, analizado por Torrealba (2009).

<sup>172</sup> En el punto 2.7 de Situaciones Especiales, aparte 3 el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta establece que los recursos no renovables, se permite deducir de la renta bruta el costo total del activo agotable, el cual incluirá el costo de adquisición, los costos de explotación y los costos intangibles de desarrollo. Previa solicitud escrita del declarante, la Dirección queda facultada para autorizar, como cuota deducible en cada período fiscal, hasta un cinco por ciento de la renta de ese período fiscal; también podrá autorizar el uso del método de las unidades de producción. Autorizado cualquiera de los métodos, no podrá cambiarse, excepto que exista nueva solicitud y la Dirección lo autorice.

En ningún caso el monto de las deducciones acumuladas por agotamiento podrá ser superior al costo total del bien explotado.

El total de las deducciones en ningún caso, por concepto de agotamiento de recursos naturales no renovables podrá sobrepasar el valor de la adquisición del bien.

Quedan comprendidas en este inciso, las explotaciones de minas y canteras, y de depósitos de petróleo, de gas y de cualesquiera otros recursos naturales no renovables.

La NIIF 6 establece en su párrafo 15 que una entidad podrá clasificar los activos de explotación y evaluación como tangibles o intangibles, según la naturaleza de los activos adquiridos. Señala el párrafo 16 que un activo para la explotación y evaluación dejará de ser clasificado como tal cuando la fiabilidad técnica y la viabilidad comercial de un recurso mineral sean demostrables. De existir algún deterioro se debe reconocer como pérdida.

El párrafo 21 de esta NIIF señala que una entidad establecerá una política contable para asignar los activos para explotación y evaluación a unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo, con la finalidad de comprobar si tales activos han sufrido un deterioro en su valor.

Lo establecido en esta norma contable no está considerado en lo estipulado en tema de agotamiento de bienes explotables señalado, sin embargo, si debe

considerarse todos estos criterios que ayudarían a guiar en su tratamiento contable, financiero y tributario, en ausencia de especificaciones en la Ley y su Reglamento.

El apartado 12 del artículo 77 del Proyecto de Renta Global menciona que serán deducibles la parte proporcional por concepto de agotamiento de los bienes explotables de recursos naturales no renovables, incluidos los gastos efectuados para obtener la concesión, cuando corresponda.

#### **Las cuotas patronales que se establezcan en las leyes:**

Son deducibles de la renta bruta como lo establece el inciso i) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la renta las cuotas patronales que se establezcan en las leyes correspondientes.

Este gasto definido como deducible por considerar las cuotas patronales que se establezcan en las leyes correspondientes, en el tanto en forma contraria el aparte 1, inciso h, de gastos no deducibles precisamente establece que las

remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense del Seguro Social <sup>173</sup>, no serán deducibles.

No queda duda de la deducción de las cuotas patronales que se establecen en la leyes del país serán un gasto deducible, generalmente producto de una planilla ya que, sin duda las cuotas patronales estarán aparejadas al pago de la planilla, sin embargo, siempre debe estar presente el buen criterio que estos gastos se hayan efectuado y mantengan una relación directa o indirecta con los ingresos gravables del contribuyente.

El proyecto de Renta Global no detalla inciso sobre la deducibilidad de las cuotas patronales que se establezcan por ley, como en la Ley actual. Parece obvio no requerirlo ya que, la deducción de cualquier forma de remuneración por servicios personales para su deducibilidad lo condiciona al pago de las retenciones por ley en el país, de donde se desprende su deducibilidad en igual forma.

**Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios o dietas que se paguen o acrediten a miembros de directorios, de consejos o de otros órganos directivos que actúen en el extranjero.**

---

<sup>173</sup> Torrealba (2009) detalla la serie de leyes de varias instituciones que establecen la exigibilidad además, de la CCSS sobre las retenciones correspondientes para que una remuneración sea aceptada como deducible de la renta bruta del contribuyente.

El inciso j) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece como gasto deducible estos conceptos, así como el inciso i) del artículo 12 del Reglamento de la Ley, además, de lo estipulado en el artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta denominado casos especiales de rentas de fuente costarricense.

Es muy claro donde las estipulaciones anteriores condiciona a cualquier pago que se realice por los conceptos estipulados a que debe en igual forma a lo establecido en el inciso b) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta efectuar las retenciones necesarias para que dicho gasto sea deducible.

**Los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, así como por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares.**

El inciso k) de la Ley del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la deducibilidad de estos gastos de la renta bruta del contribuyente.

Cuando los pagos o créditos indicados sean a favor de casas matrices de filiales, sucursales, agencias o establecimientos permanentes ubicados en el país, la deducción total por los conceptos señalados no podrá exceder del diez por ciento

(10%) de las ventas brutas obtenidas durante el período fiscal correspondiente. Deberán haberse hecho para ello las retenciones del impuesto establecido en esta Ley.

Lo fundamental en este gasto, es primero que no sobrepase del 10 % de las ventas brutas del período, cuando la entidad esté ubicada en el país, como una medida de control fiscal y segundo que se hayan realizado y pagado las retenciones del impuesto establecidas en la ley, quedando siempre sujeto el gasto a que el contribuyente documente y demuestre fehacientemente con documentos que dicho desembolso fue necesario para generar renta gravable.

Corresponde sin duda que todavía la demostración documental fehaciente y con los registros contables necesarios que dicho desembolso fue realizado para generar renta gravable del contribuyente, situación que siempre queda reservada para la Administración Tributaria.

Deja igual en el proyecto de Renta Global en el aparte 13 del artículo 77 la estipulación de la Ley actualmente vigente, sin introducir ningún cambio al respecto. Aquí es importante en el momento de estudiar de nuevo el proyecto revisar dos cosas, por un lado el concepto y el porcentaje del 10% establecido sobre las ventas brutas.

**Los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país por el suministro de noticias, por la producción, la distribución, la intermediación o cualquier otra forma de negociación en el país, de películas cinematográficas y para televisión, videotapes, radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas, y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.**

El inciso i) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la deducibilidad de gasto de la renta bruta del contribuyente.

El asunto más sensible en este concepto de gasto es saber y demostrar que los gastos incurridos por el contribuyente por estos conceptos sean necesarios para producir renta gravable, aparte de la documentación y registro fehaciente ante la Administración Tributaria.

El proyecto de Renta Global en el apartado 14 del artículo 77 establece en igual forma la deducibilidad por estos conceptos sin introducir ningún cambio

**Los gastos de representación y similares en que se incurra dentro o fuera del país, los viáticos que se asignen o se paguen a dueños, socios, miembros de directorios u otros organismos directivos o a funcionarios o empleados del contribuyente.**

El inciso m) del artículo 8 establece la deducibilidad de este gasto de la renta bruta del contribuyente.

Debe aclararse que por resolución de la Sala Constitucional N° 2003-02349 de las 14:42 hrs del 19 de marzo del 2003, se declaró inconstitucional, la frase de este inciso que decía: "siempre que las deducciones por estos conceptos no representen más del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos declarados"<sup>174</sup>.

Asimismo, serán deducibles los gastos en que se incurra por la traída de técnicos al país o por el envío de empleados del contribuyente a especializarse en el exterior.

Parece pertinente la declaración de inconstitucionalidad a este inciso, ya que, se estaba estableciendo límites, por encima de los requerimientos que puede tener un contribuyente, para generar renta gravable, como sabe uno si el gasto requerido puede ser de un 1 %, de un 5 %, de un 10 %, o más. Considero que

---

<sup>174</sup> En Imposición Sobre la Renta Torrealba, (2009) indica: En relación con este innovador voto J.A. Saborío, señala: La Sala Constitucional adopta un criterio amplio en cuanto a la deducibilidad de gastos y costos necesarios para generar rentas gravables, tanto en lo formal (al respecto puede afirmarse que no es válido establecer límites a la deducibilidad que sean irracionales, como por ejemplo el tope del uno por ciento que establecía el inciso m) en comentario y que fue anulado), como en su sustancial (así en algún momento la jurisprudencia costarricense afirmó que la lista de gastos deducibles era taxativa, considera el autor que la sentencia es comentario debe poner fin a todo vestigio de tal interpretación restrictiva. Esta es la primera vez que la Sala Constitucional declara la inconstitucionalidad de una norma de un tributo altamente recaudatorio basándose en el principio de capacidad económica.



para ello está la razonabilidad del gasto, la documentación y la correcta asociación que siempre debe existir con el ingreso gravable del contribuyente.

Aparte de lo anterior de nuevo en el Proyecto de Renta Global apartado 11 del artículo 77, deja el mismo artículo que estaba con el límite del 1% de los ingresos, situación que de seguro luego deberá de corregirse, por ya haberse declarado inconstitucional.

#### **Gastos de organización de las empresas:**

El inciso n), del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece como deducibles los gastos de organización de las empresas, los cuales podrán deducirse en el período fiscal en que se paguen o acrediten, o, si se acumularen, en cinco períodos fiscales consecutivos, a partir de la fecha del inicio de su actividad productiva, hasta agotar el saldo, como ya se ha comentado

Se considerarán gastos de organización todos los costos y gastos necesarios para iniciar la producción de rentas gravables que, de acuerdo con esta Ley, sean deducidos de la renta bruta.

El artículo no es muy claro cuando señala que se podrá deducir en cinco períodos fiscales consecutivos, a partir de la fecha del inicio de la actividad productiva, hasta agotar el saldo. Aquí el contribuyente debe decidir si deduce los gastos en

el período en que se incurrieron, ya que, la Administración se lo permite, sino lo podrá deducir en cinco años. El artículo indica consecutivos los períodos, pero no indica si deben ser en quintos, o partes iguales, lo que se podría interpretar que el contribuyente pueda deducir un monto cada año, sin tener que ser igual, para todos los años, cumpliendo que sea consecutivo.

Se puede de nuevo invocar a la resolución 01-R-0072-02 de la Administración Tributaria que señala:

Debemos aceptar que es válido acudir a otras formas de aplicación, es decir, si se opta por los cinco años, la aplicación puede ser efectuada en forma que disponga el contribuyente, hasta agotar el saldo, tal y como lo dispone la norma señalada <sup>175</sup>.

**Las indemnizaciones, las prestaciones y las jubilaciones, limitado su monto al triple del mínimo establecido en el Código de Trabajo:**

El artículo número No. 29 del Código de Trabajo establece que al trabajador despedido sin justa causa el patrono deberá pagarse un mes de salario por cada año de servicio, hasta un máximo de ocho años <sup>176</sup>.

---

<sup>175</sup> Considerado en Imposición Sobre la Renta Torrealba (2009) en el aparte de Gastos de organización de las empresas, como tema que siempre produce algunas dificultades de interpretación.

<sup>176</sup> Señala el inciso 4 del artículo 29 del Código de Trabajo, que en ningún caso podrá indemnizar dicho auxilio de cesantía más de los últimos ocho años de relación laboral.

El inciso ñ) del artículo 8 del Impuesto Sobre la Renta le permite al patrono pagarle a un trabajador el triple de estos ocho años, o sea hasta veinticuatro años por los conceptos de indemnizaciones, prestaciones y jubilaciones, pasando el pago, como un gasto deducible.

Menciona Torrealba (2009) en Imposición sobre la Renta en sus conclusiones sobre este rubro a deducir la entidad de la renta bruta que el auxilio de cesantía tiene carácter de indemnizatorio tanto para el caso de que se pague al finalizar la relación laboral, como ante un pago anticipado de este, debido que se da una materialización del derecho del trabajador, procediendo entonces la deducibilidad hasta el límite del triple del mínimo establecido en el Código de Trabajo, siempre y cuando sean gastos reales, útiles y necesarios para producir renta gravable de la empresa, producto de una política general aplicada a los empleados y debidamente documentados con comprobantes fehacientes de su pago.

El proyecto de Renta Global señala en artículo 77, apartado 15 que: Las indemnizaciones y las prestaciones, limitando su monto al doble del mínimo establecido en el Código de Trabajo, así como los aportes patronales de la seguridad social.

Debe observarse aquí que existe un cambio considerable de la Ley actual que considera el triple de lo establecido como mínimo en el Código de Trabajo, a lo definido en el proyecto que limita el pago únicamente al doble.

**Los gastos de publicidad y de promoción, incurridos dentro o fuera del país, necesarios para la producción de ingresos gravables.**

Este inciso o) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es claro a definir que se acepta como gasto deducible de la renta bruta del contribuyente.

Aparte de la correcta documentación y registro de parte del contribuyente, el inciso le permite al contribuyente pasar como gasto los desembolsos por concepto de publicidad y promociones, dentro y fuera del país.

Este inciso, como es obvio y se indica al final del artículo, debe quedar claro que corresponde a gastos que sea necesarios para producir renta gravable, de parte del contribuyente, lo cual debe cumplir siempre con los requisitos 1, 2 y 3 que se describen al final del artículo 8.

Se señala en el proyecto de Renta Global apartado 16, del artículo 77, que podrán ser deducibles los gastos de publicidad y promoción. También el apartado 19 del mismo artículo indica que podrán ser deducibles los gastos generados en el exterior, debidamente comprobados y siempre que cumplan con las reglas generales de deducibilidad.

Lo señalado en proyecto va de la mano con lo establecido en Ley actual, lo señala en forma muy general, pero si lo sujeta a las reglas de la deducibilidad,

como sería las de retenciones, que sean necesarios para producir la renta, de la proporcionalidad, de la documentación fehaciente, entre otros., como se ha venido comentando.

**Los gastos de transporte y de comunicaciones, los sueldos, los honorarios y cualquier otra remuneración pagada a personas no domiciliadas en el país.**

El inciso p) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que son deducibles de la renta bruta los gastos de transporte y comunicaciones, sueldos, honorarios y cualquier otra remuneración pagada a personas no domiciliadas en el país, podrán ser gastos deducibles, pero como lo indica este artículo se deben siempre cumplir con tres requisitos:

Primero: Que al pago o acreditación se le haya realizado las retenciones de ley.

Segundo: Que sea un gasto necesario para producir la renta del contribuyente.

Tercero: Que exista toda la documentación necesaria y registro, de acuerdo con los lineamientos de la Administración Tributaria.

El proyecto de Renta en el apartado 17 del artículo 77, considera como deducible los gastos de transporte y comunicaciones. No entra en más detalle si son locales o del exterior, lo importante es que debe privar siempre los principios de la deducibilidad de la renta bruta, como se detalla en el apartado anterior.

**Las donaciones debidamente comprobadas:**

El inciso q) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta detalla muy claramente que se aceptan como deducibles las donaciones que realice una entidad siempre y cuando dichas donaciones estén debidamente comprobadas que hayan sido entregadas, durante el período tributario respectivo, al Estado, a sus instituciones autónomas y semi-autónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades estatales, a las Juntas de Protección Social, a las Juntas de Educación, a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones, como asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas o culturales, así como las donaciones realizadas en favor de la Junta Directiva del Parque Recreativo Nacional Playas de Manuel Antonio, de las asociaciones civiles y deportivas declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo al amparo del artículo 32 de la Ley de Asociaciones, o de los comités nombrados oficialmente por la Dirección General de Deportes, en las zonas definidas como rurales según el Reglamento de esta Ley, durante el período tributario respectivo.

No existe NIIF específica que regule o delimite este tipo de desembolso, en el estudio de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta Costarricense.

Los considerandos de la Dirección General de Tributación en la resolución 52-01 del seis de diciembre del año dos mil uno, en el punto cinco establece: Que los criterios que se emiten en la presente resolución constituyen desarrollos e interpretaciones de las normas legales y reglamentarias, que en modo alguno las sustituyen o modifican, pretendiéndose únicamente la armonización de estas disposiciones y hasta donde ellas lo permitan, con las Normas Internacionales de Contabilidad.

El inciso q) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta autoriza tales deducciones a organizaciones del Estado, debidamente documentadas, dejando siempre la facultad a la Administración Tributaria hacer sus verificaciones.

Este tipo de desembolsos podemos considerarlos en un país como aquella contribución económica que autoriza a las empresas hacer aportes en el desarrollo generalmente de organizaciones no gubernamentales, llamadas las ONG, entidades del gobierno y otras, de bien social, con el fin de desarrollar, en mucho los pesos y contrapesos, en un régimen democrático, como el nuestro.

Debido a que sin duda no se está en una contabilidad social, para medir en detalle los efectos reales de estos desembolsos, para estas entidades, ni es interés, por el principio contable mismo de ser otra entidad, ya que corresponde a los insumos que reciben este tipo de organizaciones, más bien estamos en

aquel desembolso como gasto que produzca una correlación con los ingresos, de la entidad y como tal un incremento patrimonial en el período.

Se puede más bien, desde un punto de vista financiero, considerar como una pérdida de la entidad respecto a un desembolso que representa decrementos en el patrimonio, al realizarse desembolsos sin que tengan relación con algún ingreso.

Reforzando lo anterior tenemos lo que señala el apartado 78 de Gastos, del Marco Conceptual de las NIIFs señala que la definición de gasto incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Indica también el apartado 79 del Marco Conceptual de las NIIFs, del mismo grupo de Gastos, que las pérdidas son otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y como tales no son diferentes en su naturaleza de cualquier gasto.

Las donaciones, para el caso que interesa, son partidas que cumpliendo con la definición de gastos surgen como una donación de las actividades ordinarias de la entidad y podemos relacionar aún más todo este tema con la responsabilidad social de las entidades y lo que cada una de ellas representa en el país donde se ubican, donde corresponde más bien a una política de la empresa,



si da o no este tipo de donaciones, como su proyección social dentro de la comunidad donde se establece.

El Marco Conceptual de las NIIFs, por otra parte, para la preparación y presentación de los estados financieros de una entidad en su apartado 95, define que los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de la asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se le denomina comúnmente correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos, situación que no se da en el caso de las donaciones.

Concluyendo sobre este tipo de gasto deducible a que tiene derecho el contribuyente de deducir para el cálculo de su obligación tributaria, encontramos que a pesar de que no existe una norma internacional de información financiera, como las NIIFs en estudio, en concreto que defina su tratamiento, objetivos y alcances, si se encuentra en el marco conceptual, como bien se desee llamar, como gasto o como pérdida, en términos financieros o sociales, en fin.

Se encuentra por otra parte, un caso contrario en la disposición tributaria, resolución 52-01, donde ya no es que la normativa contable no deba suplantar la normativa legal, sino más bien que la norma legal le permite al contribuyente

deducir dicho desembolso de sus ingresos gravables, sin que la normativa contable establezca o delimite técnicamente su tratamiento.

La Dirección General de la Tributación tendrá amplia facultad en cuanto a la apreciación y calificación de la veracidad de las donaciones a que se refiere este inciso, y podrá calificar y apreciar las donaciones solamente, cuando se trate de las dirigidas a obras de bien social, científicas o culturales, y a los comités deportivos nombrados oficialmente por la Dirección General de Deportes en las zonas definidas como rurales, según el Reglamento de la presente Ley.

Se contemplarán en este Reglamento, las condiciones y controles que deberán establecerse en el caso de estas donaciones, tanto para el donante como para el receptor.

El inciso es claro, tanto para el receptor del beneficio, como para la persona que hace la donación, para uno como ingreso no gravable en su condición de una entidad de bien social, como para el contribuyente que hace el desembolso, como gasto deducible, el cual debe existir la documentación necesaria debidamente autorizada por la Administración Tributaria para, evitar problemas a futuro.

Torrealba (2009) en Imposición Sobre la Renta, indica y analiza este inciso sobre las exenciones en la base imponible, como las donaciones y aportes de los patronos y personas físicas con actividades lucrativas al Régimen Voluntario de Pensiones Complementarias, en el tanto el inciso incluye entre los gastos deducibles este tipo de conceptos, siendo una verdadera exención que se hace con interés público y social, pero en ningún momento un gasto necesario para producir ingresos de parte del contribuyente.

**Las pérdidas por destrucción de bienes por incendio, por delitos en perjuicio de la empresa, debidamente comprobadas y en la parte no cubierta por seguros, definidas en el inciso r)**

Se establece sobre este rubro a deducir como gasto en una entidad, en la resolución tributaria No. 52-01, punto 4, del grupo de inventarios, que se aceptarán como deducibles de la renta bruta en el período en que se causen: las pérdidas por daños, deterioro u obsolescencia de inventarios, debidamente comprobados y siempre que se conserven para su eventual fiscalización administrativa, las pruebas sustanciales de tales pérdidas, mencionado también por Torrealba (2009).

Señala Torrealba (2009), en oficio DGT-1361 de octubre de 2003, que es importante que el respaldo con documentos y pruebas fehacientes deben ser

emitidos por Contadores Públicos, Notarios o peritos, acreditados para emitir certificaciones.

La Dirección General de Tributación, con oficio DGT 336-2009, respecto a la siguiente pregunta que hizo un contribuyente en el sentido que si era posible probar la existencia de pérdidas por delitos de hurto en perjuicio de la empresa a través de medios distintos de la denuncia o condena penal, cuando por razones de practicabilidad administrativa, esa prueba no es posible. Al respecto la Dirección General de Tributación consideró que el criterio expuesto acerca de esta pregunta es acorde con la normativa que regula la materia, por lo que se comparte en el sentido de que sí es posible probar la existencia de pérdidas por hurto en perjuicio de la empresa, por otros medios que no sean la tradicional denuncia y la condena penal, cuando por razones de practicabilidad administrativa esa prueba no es posible.

Este criterio es muy importante también desde el punto de vista de la deducibilidad del gasto, ya que la Administración Tributaria si consideramos el inciso r) del artículo ocho de gastos deducibles de la Ley del Impuesto Sobre la Renta está aceptando otros criterios para establecer las pérdidas en los inventarios, siempre que el contribuyente logre comprobar con pruebas fehacientes que esa mercadería fue hurtada o robada.

**Profesionales y técnicos que presten sus servicios:**

El inciso s) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que los profesionales o técnicos que presten sus servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, así como los agentes vendedores, agentes comisionistas y agentes de seguros, podrán deducir los gastos necesarios para producir sus ingresos gravables de acuerdo con las normas generales, o bien, podrán acogerse a una deducción única, sin necesidad de prueba alguna, del veinticinco por ciento (25%) de los ingresos brutos de la actividad o de las comisiones devengadas, según corresponda.

Esta situación hace que al contribuyente se le permita totalmente desviarse de su responsabilidad de llevar una contabilidad debidamente organizada, de manera que la Administración Tributaria pueda verificar la situación financiera y contable de su actividad profesional, de acuerdo a las normas generales establecidas.

Este inciso permite que las personas físicas, como profesionales y técnicos, deduzcan los gastos necesarios para producir sus ingresos gravados de acuerdo con las normas generales o podrán acogerse a una deducción única, sin necesidad de prueba alguna, de un 25 %, de los ingresos brutos de la actividad.

Es importante explorar aquí el concepto práctico que presenta la Administración Tributaria con el uso del este 25 %, sin embargo, podría interpretarse por parte del contribuyente que en el tanto, declare con la deducción del 25%, no se requiere prueba alguna, el contribuyente podría entender que no requiere llevar ni contabilidad formal, no emitan facturas y otras simplificaciones, situación que sí está dentro de las obligaciones del contribuyente, mantener toda su documentación en orden y al día, donde se estaría en una base presuntiva aprobada por la Administración Tributaria.

Se debe comprender que le corresponde al contribuyente la prueba documental, la emisión de facturas y los registros, de lo que ha declarado, además, por las exigencias de facturar los bienes o servicios, según la Ley del Impuesto Sobre Ventas, artículo 18, del Reglamento.

Qué pasa si un contribuyente al considerar que no requiere prueba alguna, no lleva contabilidad, no emite facturas, ni lleva ningún registro, en primer lugar no requiere llevar libros contables, ni emitir facturas, asumiendo que va aplicar el 25 % en su declaración, lo que facilitaría en no tener evidencia para la Administración Tributaria, de si tenía derecho realmente o no.

Se dejaría, en segundo lugar, en desventaja con otros contribuyentes, pequeños o grandes, que tienen que llevar su contabilidad formalmente, en fin no habría un

rastros para la Administración Tributaria, aparte de un control sombra o una revisión especial.

Importante es indicar como lo menciona Torrealba (2009) que la frase de profesionales o técnicos, como lo menciona el inciso s) debe entenderse como personas físicas, en el tanto así lo consignó la Administración Tributaria en su oficio 947 del 2002, al atender una consulta de una empresa y en ningún momento las personas jurídicas.

**El inciso t) del artículo 8 también permite la deducibilidad de gastos contemplados en la Ley de Fomento de la Producción Agropecuaria, No. 7064 del 29 de abril de 1987.**

**Mejoras que realice el propietario poseedor de derechos reales:**

El inciso u) del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta permite también la deducibilidad de las mejoras que realice el propietario, poseedor o titular de derechos reales de un inmueble declarado de interés histórico, arquitectónico, así como los montos de las donaciones o inversiones destinadas a los fines de la presente ley, previo informe favorable del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes.

La Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo, excepto la del inciso q) siempre que, en conjunto, se cumpla con los siguientes requisitos:

- 1.- Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley.
- 2.- Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley.
- 3.- Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el Reglamento de la presente Ley.

La Administración Tributaria está facultada para rechazar, total o parcialmente, los gastos citados en los incisos b), j), k), l), m), n), o), p), s), y t) anteriores, cuando los considere excesivos o improcedentes o no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según los estudios fundamentados que realice esa Administración.

Será menester para que puedan deducirse los gastos causados y no pagados en el año, que hayan sido contabilizados en una cuenta especial, de manera que cuando se paguen realmente se imputen a dicha cuenta. No se aceptará



deducción de gastos pagados si en un ejercicio anterior se hubieren deducido esos mismos gastos como simplemente causados.

El proyecto de Renta Global considera otros conceptos como deducibles, caso de gastos originados por servicios de guardería proporcionados por el contribuyente a sus empleados, contribuciones de bancos a la Comisión Nacional de Préstamos para Educación y o tras instituciones, reservas de inversión o fondos de desarrollo aprobados por la Autoridad Reguladora.

#### **Comentario final sobre los gastos deducibles:**

Como bien lo indica la Administración Tributaria en los puntos 1, 2 y 3, antes señalados, como requisitos para la deducibilidad del gasto al ingreso gravable del contribuyente, para la obtención de la base imponible, o Renta Neta, como lo se va analizar más adelante. Debe ser un gasto necesario, debe habersele practicado la retención de renta, impuestos o cargas sociales necesarias y debe estar debidamente documentado y registrado el gasto, para que sea aceptado por la Administración Tributaria <sup>177</sup>.

---

<sup>177</sup> Requisitos generales de la deducibilidad, considera Torrealba (2009) que son: 1.Necesidad del gasto y vinculación con ingresos actuales o potenciales, 2. Deber de retención y pago del impuesto. La aplicación de las llamadas sanciones impropias, 3.Comprobantes debidamente autorizados, por la Administración Tributaria.

Es importante tener claro, por parte del contribuyente, a la hora de tomar decisiones de ventas, financieras y contables, en el tanto, desde que se compra, se vende, se produce, se factura, se cancela, en todo su ciclo de operación, debe estar presente esta forma de actuar el contribuyente, para no tener problemas luego con su declaración del impuesto sobre la renta, con posibles traslados de cargos, en el caso de una revisión de parte de la Administración Tributaria.

Si bien se ha mencionado se trata de la pertinencia del período fiscal, según el artículo cuatro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si es muy importante el corte de formas, fechas y de operaciones, para evitar tener gastos en este período, que correspondían al período anterior y no dejar gastos en este período, para el nuevo período, lo que estaría en contra hasta de la misma asociación del ingreso, con el gasto del período, como un principio muy utilizado en materia fiscal y financiera, muy bien explicado en Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2009) sobre el momento de la deducibilidad <sup>178</sup>.

---

<sup>178</sup> Menciona Grady (1971) que las ganancias no son fundamentalmente el resultado de operaciones durante cualquier período corto de tiempo. Las aplicaciones a los períodos fiscales, tanto de los cargos como de los créditos que afectan a la determinación de la utilidad neta, son en parte estimadas y convencionales y están basadas en suposiciones respecto a sucesos futuros y pueden quedar anulados por la experiencia. Aun cuando las partidas acerca de las cuales esto es verdad, por lo regular, son pocas en números en relación al total de transacciones, a veces son grandes con relación a las otras cantidades que figuran en el estado de resultados.

Dice Torrealba (2009) que en cuanto al momento de la deducibilidad de gastos, debemos recordar nuevamente que, en impuestos, la regla general es la aplicación del método contable del devengado o acumulado, a menos que al Administración autorice la aplicación del método del percibido. Por ello, si se está aplicando el método de devengado, basta que los servicios o traspaso de bienes que dan lugar al gasto se hayan dado, que la obligación del pago haya nacido (aun cuando no sea exigible por término) y que el monto esté determinado o sea razonablemente determinado para que deba imputarse un gasto a un determinado

Lo contrario aquí puede llevar al contribuyente a tener que hacer correcciones en la declaración del impuesto sobre la renta anual, con las consecuencias que todo esto tiene, en tiempo, revisiones y pérdida de focalización de la empresa en su negocio principal.

La lista de gastos deducibles de la Ley actual en contraste con el proyecto de Renta Global cambia muy poco, sobre todo en el caso de las depreciaciones por revaluaciones de activos que se incluye de nuevo, las deudas incobrables que se reduce a 12 meses sus gestiones, se limita de nuevo los viáticos, situación que deberá de nuevo corregirse, las indemnizaciones y prestaciones establecidas en el Código de Trabajo, que se reduce de tres veces a dos veces lo permitido. Los gastos de las guarderías, aportes bancarios y fondos de desarrollo, incluidos en el nuevo proyecto de Renta Global.

---

período; aunque no se hay pagado efectivamente. En cambio, si ese está aplicando el método de percibido, lo relevante es el momento del desembolso.

Según la NIIF 1, párrafo 22 la Base de Acumulación (o devengo) señala que con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los períodos con los cuales se relacionan.

### **La Contabilidad como principio para la deducibilidad del gasto.**

Es en este aparte apropiado referirme en esta investigación, sobre la importancia que tiene toda la documentación de una empresa o personas físicas, de manera que la misma sea totalmente fehaciente y fidedigna que debe disponer el contribuyente, ya que, se ha realizado el abordaje final de los gastos deducibles por parte del contribuyente y que debe demostrar como parte de la prueba de los mismos <sup>179</sup>.

Dos cosas debemos cuidar tanto la parte numérica de la deducibilidad, siendo sin duda la parte sustantiva del mismo, como la parte procedimental de todo el ciclo contable de un contribuyente que consiste en <sup>180</sup>:

- a. Emisión de todos los documentos mercantiles necesarios de sus operaciones
- b. Registro de operaciones en los auxiliares
- c. Actualizar las cuentas del mayor

---

<sup>179</sup> El inciso 3 del artículo 8 de la Ley 7092 establece que la Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo, excepto la del inciso p) siempre que en conjunto se cumplan los requisitos 1, 2 y 3, para simplificar el 3 se refiere a: Que los comprobantes de respaldo estén autorizados por la Administración Tributaria. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales que señalarán en el Reglamento de la presente Ley.

<sup>180</sup> Finney, Miller(1971) Curso de Contabilidad Intermedia amplia el concepto de ciclo contable, como parte de la contabilidad documental de una entidad.

- d. Hacer una balanza de comprobación del mayor general y verificar que los auxiliares concuerden los saldos del mayor
- e. Hacer los ajustes necesarios por concepto de cuentas malas, depreciación, partidas acumuladas, prorrates, gastos acumulados y otros
- f. Preparar resúmenes que actualicen los saldos con los ajustes
- g. Preparar estados financieros que muestren los resultados de las operaciones del negocio
- h. Hacer lo que se llama un cierre de los libros eliminando cuentas de ingresos y gastos, dejando solo las cuentas de balance
- i. Hacer posibles eliminaciones, inversiones y ajustes a los cálculos
- j. Hacer una balance de comprobación después del cierre contable

Los artículos 55, 56 y 57 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta Costarricense nos llevan más al detalle de los requerimientos formales que deben incluir los sistemas contables del declarante en general, así como la forma de llevar a cabo el registro de sus operaciones debiéndose ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Aparte de todo este ciclo contable, también el contribuyente debe velar por otras responsabilidades como las son las Infracciones Administrativas, según lo establece el CNPT en sus artículos 78, 79,80,80 bis,81, 82, 83, 84,85,86,87,88.

Aún más la custodia de toda esta documentación que produce y acumula la contabilidad como medio de prueba para el sujeto pasivo, también debe cumplir con lo estipulado en el artículo 51, 52,52,53,54,55,56 y 74 del CNPT sobre los términos de prescripción.

Menciona Sánchez (2005) que las obligaciones registradas ordenadas en las normas de los principales tributos ( ) así como la obligación de todo empresario individual o colectivo de llevar la contabilidad ordenada, es decir, ajustada a las normas del derecho contable, constituye el presupuesto de la posibilidad de ejercicio de la potestad de comprobación por parte de la inspección de los tributos, continúa señalando que en caso contrario puede llevar a la Administración Tributaria al régimen de aplicación de una base indirecta de bases y la aplicación de sanciones..

### **Gastos no deducibles de la Renta Bruta:**

Este tema se inicia partiendo que ya se entiende muy bien qué gastos son deducibles, para llegar a comprender que otros gastos no son deducibles de la renta bruta del contribuyente.

Torrealba (2009) introduce el tema en Imposición Sobre la Renta, señalando que ciertos gastos por su propia naturaleza no se pueden considerar deducibles, lo cual con una correcta interpretación de del artículo 8 de gastos deducibles, dejarían en evidencia que no es necesario lo enunciado en el artículo 9, como gastos no deducibles <sup>181</sup>.

El artículo nueve de la Ley actual No. 7092 del Impuesto Sobre la Renta se refiere a los Gastos no deducibles de la renta bruta, según se detalla a continuación:

- a) El valor de las mejoras permanentes, hechas a los activos y construcciones y, en general, de todas aquellas erogaciones capitalizables, incluidas las inversiones.
- b) Los costos o gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que dé lugar a rentas gravadas, así como las erogaciones similares vinculadas con rentas gravadas que no estén respaldadas por la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se liquida.

Como se menciona en Imposición sobre la Renta, Torrealba (2009) si los gastos no mantienen conexión necesaria con los ingreso gravables, no se les puede

---

<sup>181</sup> En Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2009) introduce el tema de gastos no deducibles considerando que lo estipulados en los incisos es netamente didáctico, debido que la norma no tiene efectos limitativos en cuando la deducibilidad e ciertos gastos que, en ausencia de la norma, no sería deducibles. Simplemente aclara que ciertos gastos, por su propia naturaleza, no puede considerárseles deducibles, conclusión que una correcta interpretación del artículo 8 evidenciaría aun en ausencia de las disposiciones del artículo 9.

considerar necesarios para la producción de ingresos, lo que permite un amplio espacio para la interpretación a la luz de los principios contables generalmente aceptados.

Los principios contables establecen una pertinencia primero hacia la entidad <sup>182</sup>, de la cual se está analizando, es decir la empresa o personas físicas con actividades lucrativas, como principio contable, luego al período como pertinencia en el tiempo <sup>183</sup> y luego por asociar el gasto con una acción empresarial de ingreso, por pertinencia de la operación <sup>184</sup>

c) Los impuestos sobre la renta, y sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre éstos se fijen, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes

<sup>182</sup> La entidad es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituidas por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada. Se puede ampliar más en principios de contabilidad generalmente aceptados, boletín b-15 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

<sup>183</sup> Período contable. La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por lo tanto, cualquier información contable debe identificar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y los gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen, según los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados, B-15 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

<sup>184</sup> La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se consideran por ella realizados: a) Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos, b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fines, c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios, según los principios de contabilidad generalmente aceptados, B-15 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.



de tales impuestos, lo mismo que los recargos, multas e intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias.

ch) Las utilidades, participaciones sociales o dividendos, pagados o acreditados a socios, accionistas, dueños de empresas o personas físicas que tributen de acuerdo con esta ley.

d) Los gastos e impuestos ocasionados en el exterior, salvo los expresamente autorizados por esta ley <sup>185</sup>.

e) Los gastos en inversiones de lujo o de recreo personal. Cuando estas inversiones estén confundidas con las actividades lucrativas, se deberán llevar cuentas separadas para determinar los resultados de una y de otra clase de operaciones, a fin de que puedan deducirse las que se refieran a estas últimas actividades.

Aquí se está en una situación de pertinencia del gasto y no son deducibles de la renta bruta del contribuyente, por no tener ninguna relación con los ingresos de la entidad.

---

<sup>185</sup> Hacer referencia al comentario de Torrealba (2009) en Imposición Sobre la Renta, sobre lo que indican los profesores Iy E.G. Hernández: Esta norma es un resabio de la Ley, que estuvo vigente desde 1946, cuando los empresarios costarricenses manejaban sus negocios esencialmente en el mercado local. Por ese motivo ha sido necesario ir dictando separadamente normas que autorizan la deducción de gastos realizados en el extranjero.

f) Lo pagado por la compra de derechos de llave, marcas, de fábrica o de comercio, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, de fórmulas de otros activos intangibles similares, así como lo pagado por concepto de las indemnizaciones a que se refiere la ley Nº 4684 del 30 de noviembre de 1970 y sus modificaciones.

g) Las retenciones, los pagos a cuenta y parciales efectuados de acuerdo con esta ley.

h) No son deducibles de la renta bruta:

1º.- Las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social.

2º.- Los obsequios y regalías o donaciones hechas a los socios o a parientes consanguíneos o afines.

3º.- Los gastos de subsistencias del contribuyente y de su familia.

4º.- Los intereses de capital y las obligaciones o préstamos que las empresas individuales de responsabilidad limitada y los empresarios individuales se asignen

a sí mismos, a sus cónyuges, a sus hijos y a sus parientes, hasta el tercer grado de consanguinidad.

i) Las pérdidas de capital producidas en virtud de traspasos, a cualquier título, de bienes muebles o inmuebles, con excepción de lo dispuesto en el inciso f), párrafo cuarto, del artículo 8.

j) Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de rentas gravables

### **Análisis y Comentario general sobre los gastos no deducibles**

Las mejoras como activos, no son gastos del período, son gastos al futuro.

El costo y gasto a deducir debe tener su origen en el negocio, debe existir relación con la renta que se genera, cada día en la entidad.

Son erogaciones capitalizables y su deducción debe hacerse a través del sistema de depreciación y no a través de una deducción plena en el año de la erogación, como lo señala, Torrealba (2009).

Los impuestos de ventas, renta, consumo y otros son recaudaciones de parte del contribuyente para el Estado y deben considerarse como un gasto, en el caso que los impuestos sean trasladados y soportados a los consumidores finales. No

son deducibles en la medida que no son gastos productivos, esto estos no son necesarios para producir la renta de la entidad, Torrealba (2009).

Lo pagado a socios, como utilidades y participaciones sociales no se puede rebajar, ya que, son residuos de todo el ciclo económico del negocio, después de pagar el impuesto sobre la renta.

Los pagos por impuestos pagados en el exterior, no son gastos, ya que, formarían parte de otro sistema tributario, salvo lo autorizado por la Administración Tributaria, generalmente usando los convenios de cada país, para uso de los créditos.

Los gastos por inversiones de lujo o de recreo, no tienen que ver con el giro del negocio, por esa razón nada tiene que ver como un gasto deducible.

Los derechos de llave y marcas no se pueden deducir de los gastos del contribuyente, sin embargo, hay criterio encontrados en el sentido que estos son necesarios, para producir la renta, los cuales debería deducirse como un activo en el tiempo <sup>186</sup>.

---

<sup>186</sup> En Imposición Sobre la Renta se considera el oficio DGT 2998-04 define que la organización de diferentes bienes de la empresa adaptados a su finalidad y los señala como un concepto amplio que incluye componentes propios de un negocio tales como: ubicación, propaganda, prestigio, trato y calidad de los productos destinados a producir una utilidad, cuyo trasfondo lo constituye una clientela, Torrealba (2009).

El proyecto de Renta Global, en su artículo 77, inciso 7 establece como un gasto deducible el valor de los activos intangibles.

Como ejemplo sobre este tema, qué pasa cuando una empresa adquiere un negocio y lo agrega a su negocio principal, como una adquisición, sin variar la figura jurídica, caso en que paga determinada suma de dinero, para poder ampliar su escala de producción y servicios, según el proyecto de renta global tendría el derecho de deducir el gasto amortizable.

Las retenciones y pago a cuenta parcial son rebajos no podrán ser deducidos, ya que, no tienen que ver con la generación de renta. El tema aquí es el tratamiento en las declaraciones del contribuyente, que deben hacerse correctamente.

No cabe duda que los gastos personales del contribuyente no se pueden deducir, no forman parte de los gastos del negocio, por principios contables de la entidad.

Los intereses sobre préstamos a personas relacionadas con los socios y empresas de responsabilidad limitada, tampoco serán deducibles, por los vínculos del negocio y como partes relacionadas con el mismo.

Las pérdidas de capital por traspasos, con las excepciones del artículo ocho, no se podrán deducir, en el tanto las ganancias de capital no son gravables por este tipo de traspasos, según el artículo 6 de la misma ley.

No se podrá deducir un gasto sino no está relacionado con la generación de los ingresos gravables de la empresa.

Sumamente importante no solamente tener presente lo que el contribuyente está autorizado en deducir como un gasto, como lo que no está autorizado, de acuerdo al artículo ocho y nueve, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Costarricense, para evitarse posibles traslados de cargos por parte de la Administración Tributaria.

Torrealba (2009) en Imposición sobre la Renta, se analiza más en concreto los requisitos generales de la deducibilidad que son <sup>187</sup> :

- a. De existir una necesidad de un gasto y su relación con los ingresos actuales y potenciales del contribuyente.
- b. La retención y el pago de los impuestos debe haberse realizado, para que el gasto sea deducible.
- c. Comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria
- d. Momento de la deducibilidad, para que exista una correcta pertinencia y asociación de ingresos y gastos en un momento dado.

---

<sup>187</sup> Se amplía la necesidad del gasto y la vinculación de este con los ingresos, el momento de la deducibilidad considerando si el sistema de contabilización es devengado o efectivo. La documentación es fundamental en todo el tema de los registros, no solo para el Contador responsable de todo el ciclo contable, del Auditor Fiscal y del Auditor de la empresa y para el Contador Público Autorizado en sus opiniones y dictámenes para terceros.

Se debe desde el punto de vista contable y financiero, tener presente lo ya comentado del boletín B-15 en párrafos anteriores sobre la deducibilidad del gasto y otros elementos como <sup>188</sup> :

a. Concepto de entidad como unidad que realiza actividades económicas

b. Períodos contables

c. Reconocimiento del ingreso y del gasto

d. Registros y documentación contable y financiera fehaciente

<sup>189</sup>

Referente al proyecto de Renta Global en estudio debe señalarse que en general se mantienen casi iguales los incisos de gastos no deducibles, por lo que no se entra hacer comentarios al respecto.

### **Principios sobre la deducibilidad del gasto:**

Y para finalizar este aparte sobre gastos deducibles sobre la renta bruta, que es uno de los que requieren un análisis profundo, se hace un intento en resumir aún más la teorización que hemos estado analizando de varios autores, así como criterios esgrimidos en el análisis que se ha realizado, de donde se consideran algunos principios básicos que se debe tener presente en materia de la

<sup>188</sup> Se puede ampliar en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, B-15 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., para conocer más sobre criterios de cuantificación contable.

<sup>189</sup> Este elemento no se especifica, pero queda implícito en toda operación económica que se cuantifica contablemente, en el tanto se requiere por principio la documentación suficiente y competente que soporte el registro contable.

deducibilidad del gasto de un contribuyente, en la determinación del impuesto sobre la renta a cancelar al Estado costarricense y que se detallan y explican a continuación:

### **1. El principio de legalidad.**

Se refiere a todo el soporte legal que debe existir sobre el gasto deducido por el contribuyente, amparado a la Ley 7092 del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Resoluciones Tributarias y demás leyes relacionadas en el país, así como los convenios internacionales, que regulen cualquier gasto que sea deducible de la renta bruta de un contribuyente.

### **2. Principio de correlatividad**

Este principio está amparado al apartado 1 del inciso u) del artículo 8 de la Ley 7092 del Impuesto Sobre la Renta, considerando como gastos deducibles, aquellos necesarios para obtener ingresos actuales o potenciales, gravado por esta ley, de manera que exista esa correlación clara entre cualquier gasto deducible, para generar un ingreso gravable



### **3. Principio de sustantividad.**

Se trata de los importes presentados por el contribuyente en sus declaraciones, de manera que no cambien estos por la forma en que se analiza y se ven, considerando siempre el peso de la esencia sobre la forma. De esta manera las transacciones y demás sucesos no siempre son consistentes con lo que aparenta su forma legal, como lo establece el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera.

### **4. Principio de razonabilidad**

Este principio no es fácil de definir en materia contable, financiera y de auditoría, generalmente se invoca como aquella información presentada por la administración, digna de confianza, para que los usuarios puedan tomar decisiones sobre los datos presentados, mismos que deben haber sido preparados de acuerdo a los principios de contabilidad, generalmente aceptados, sino a las Normas Internacionales de Información Financiera admitidas en el país.

### **5. Principio de proporcionalidad**

La cifra o el dato establecido como deducible debe cumplir con una serie de principios legales, así como una relación lógica con el total de la unidad que se estudia, bien sea un total, subtotal, datos de estados financieros y actividades

claves de la entidad, cuya proporción relativa al total, sea aceptada en un momento dado y en su contexto.

## **6. Principio de periodicidad**

La pertinencia del dato contable en el tiempo, como principio contable en el cual se debe obtener el resultado de operación en un momento dado, llámese un mes, un trimestre, semestre o año, así como la fotografía de los datos de el balance, son sin duda aspectos fundamentales, para la exactitud contable, llamando a esta como tal, es decir su forma relativa. El tema de la deducibilidad no escapa a la situación, más bien el principio juega un papel preponderante, sobre todo en lo que puede llamar en términos de auditoría como un corte de formas, de ingresos y gastos, para delimitar en momento en que se incurrió verdaderamente.

## **7. Principio de documentación.**

Este principio está respaldado en especial por el punto 3 del inciso u), del artículo 8 de la Ley 7092 del Impuesto Sobre la Renta, en el tanto los comprobantes de respaldo deben estar debidamente autorizados por la Administración Tributaria y quedará a juicio de esta exceptuar los casos especiales, que se señalarán en el reglamento de la presente Ley.

Disponer de documentos fehacientes y acorde con el importe del gasto es requisito fundamental, para poder soportar adecuadamente un gasto como deducible.

#### 4.3.4 Las Tarifas como cuarto Elemento Cuantitativo:

Una vez que se cuenta con la base de cálculo donde se puede aplicar las tarifas nos interesa los conocer los diferentes tipos de tarifas existentes, los montos exentos y los créditos a rebajar del monto existente, como obligación tributaria del contribuyente. El artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta detalla las tarifas que se deben aplicar <sup>190</sup>:

El producto así obtenido entre los Elementos Cuantitativos la base imponible y la tarifa, constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 2º de esta ley, a continuación:

**a) Personas jurídicas:** Treinta por ciento (30%), sobre la renta neta, para aquellos caso de rentas superiores a los 82.698.000.000,00 colones

**b) Pequeñas empresas:** Se consideran pequeñas empresas aquellas personas jurídicas cuyo ingreso bruto en el período fiscal no exceda de ¢82.698.000, y a las cuales se les aplicará, sobre la renta neta, la siguiente tarifa única, según corresponda:

- i) Hasta ¢ 41.112.000,00 de ingresos brutos..... el 10%
- ii) Hasta ¢ 82.698.000,00 de ingresos brutos..... el 20%

---

<sup>190</sup> Con base en el Decreto 35547-H y 35546-H del 14 de octubre del 2009, para el período fiscal 2010.

**c) A las personas físicas con actividades lucrativas** se les aplicará la siguiente escala de tarifas sobre la renta imponible:

- i) Las rentas de hasta ¢ 2.747.000.00 anuales no estarán sujetas al impuesto.
- ii) Sobre el exceso de ¢ 2.747.000 anuales y hasta ¢ 4.102.000,00 anuales se pagará el diez por ciento (10%).
- iii) Sobre el exceso de ¢ 4.102.000.00 anuales y hasta ¢ 6.843.000,00 anuales se pagará el quince por ciento (15%).
- iv) Sobre el exceso de ¢ 6.843.000,00 anuales y hasta ¢ 13.713.000,00 anuales se pagará el veinte por ciento (20%).
- v) Sobre el exceso de ¢ 13.713.000,00 se pagará el veinticinco por ciento (25%).

Se hace en el análisis de Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2009) una discusión en el sentido de aplicar el concepto de renta disponible a las sociedades en el cual se encuentra que sobre el caso de sociedades de derecho o de de hecho, fideicomisos, cuentas de participación, sociedades de actividades fideicomisos, cuentas en participación, sociedades de actividades profesionales, encargos de confianza y sucesiones indivisas, para los efectos de esta ley son entes colectivos sin personalidad jurídica. Que por otro lado se sabe que el artículo 19 señala expresamente que la renta disponible de las personas físicas no está sujeta al impuesto sobre la renta disponible, por lo que es muy claro comprender que los entes mencionados no son personas físicas, por lo que les corresponde aplicar las tarifas de las personas jurídicas <sup>191</sup>.

Las personas físicas con actividad lucrativa que además, hayan recibido durante el período fiscal respectivo, ingresos por concepto de trabajo personal dependiente, o por concepto de jubilación o pensión, y estén reguladas en el título II de esta Ley, deberán restar del monto no sujeto referido en el anterior subinciso i) de este inciso, la parte no sujeta aplicada de los ingresos recibidos por concepto de trabajo personal dependiente, o por concepto de jubilación o pensión.

Solo se aplicará en caso de que esta última exceda del monto no sujeto aludido en el anterior subinciso i), el monto no sujeto en el impuesto único sobre las rentas

---

<sup>191</sup> Se puede ampliar los conceptos en los Tipos Impositivos, de Imposición Sobre la Renta en Costa Rica, Torrealba (2009).

percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación y pensión u otras remuneraciones por servicios personales, en cuyo caso a las rentas netas obtenidas por las personas físicas con actividades lucrativas no se les aplicará el tramo no sujeto contemplado en el referido subinciso i), el cual estará sujeto a la tarifa establecida en el subinciso ii) de este inciso.

Una vez calculado el impuesto, las personas físicas que realicen actividades lucrativas tendrán derecho a los siguientes créditos del impuesto <sup>192</sup>:

i) Por cada hijo 14.040 colones anuales, que es el resultante de multiplicar por doce el monto mensual contemplado en el inciso i) del artículo 34 de esta Ley, siempre que se encuentre en alguna de las siguientes condiciones:

- Menor de edad.
- Imposibilidad para proveerse su propio sustento, debido a incapacidad física o mental.
- Que esté realizando estudios superiores, siempre que no fuere mayor de veinticinco años.

El crédito por cada hijo, en el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, sólo podrá ser deducido en su totalidad por uno de ellos.

---

<sup>192</sup> Aquí estaríamos frente a una base imponible liquidable, en el tanto después de tener la base integra, con los rebajos normales de medición y valoración, se hacen las deducciones ajenas a la medición, según lo menciona Torrealba, (2009).

ii) Por el cónyuge 20.760,00 colones que es el importe resultante de multiplicar por doce el monto mensual contemplado en el inciso ii) del artículo 34 de esta Ley, siempre que no exista separación legal.

Si los cónyuges estuvieran separados judicialmente, sólo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo está la manutención del otro, según disposición legal. En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, este crédito podrá ser deducido, en su totalidad, solamente por uno de ellos.

La Administración Tributaria mediante los procedimientos que se establezcan en el reglamento, comprobará el monto del ingreso bruto, y, cuando el contribuyente se incorpore al sistema, revisará periódicamente ese monto para mantenerle estas tarifas.

El monto del ingreso bruto indicado en el inciso b) y el de la renta imponible señalado en el inciso c) deberá ser reajustado por el Poder Ejecutivo, con base en las variaciones de los índices de precios que determine el Banco Central de Costa Rica o según el aumento del costo de la vida en dicho período.

Se está ante tres niveles de ingresos, para empresas con ingresos superiores a los 82.7 millones de colones, según el decreto, para el período 2010, para empresas que se ubican de 41.1 millones a 82.7 millones de colones y empresas con ingresos menos de 41.1 millones, a las cuales se les aplica el 30 %, el 20 % y el 10 %, respectivamente, a la base imponible, o renta neta.

Es necesario puntualizar que una cosa es el nivel de ingreso con que se ubican las empresas, ingreso bruto para efectos de ubicar la empresa y poder definir el porcentaje aplicar para el cálculo de la de obligación tributaria y otra cosa es la base imponible, a que debe ser aplicado el porcentaje establecido.

Se puede observar en estos tres niveles de ingresos para estas empresas, que el Sistema de Impuesto Sobre la Renta actual establece una forma progresiva, a mayor ingreso, mayor tasa impositiva, buscando la progresividad en el sistema tributario, aplicando al principio de capacidad contributiva, a mayor ingreso, que más pague <sup>193</sup>.

Es preciso por otra parte, comprender que por otro lado se está suavizando la carga impositiva a la Mediana y Pequeña empresa, con la aplicación de tarifas menores, del 20 % y 10%, lo que ayuda al desarrollo de pequeñas empresas en el país y a una mayor democratización de la empresarialidad.

Se establece en lo que respecta a personas físicas con actividades lucrativas, para iniciar un base exenta, para el 2010 de 2.747.000,00 de colones anuales, como renta bruta y a partir de este monto hasta 13.713.000,00 de colones se fijan tarifas del 10 %, 15 %, 20% y 25%, en una forma progresiva, que deberán

---

<sup>193</sup> Se puede conocer más sobre el Principio de Capacidad contributiva, desarrollado ampliamente por Torrealba(2006) en su artículo de Principio de Capacidad Económica: Crisis y Rehabilitación, considerando en especial uno de sus análisis de un Alto Tribunal que señalaba que este principio de capacidad contributiva debería ser interpretado también como especificación del principio general de igualdad, en el sentido de que a situaciones iguales deben corresponder iguales regímenes impositivos y, correlativamente, a situaciones diversas un tratamiento tributario desigual.



sea aplicadas a la renta neta. Después de los 13.713.000.00 anuales de colones, la tarifa del 25 % no cambia. Se busca aquí establecer cierta progresividad del impuesto aplicado al ingreso y el pago, como equidad vertical en el sistema, de acuerdo con lo ya comentado.

Cuando por otra parte se traten de contribuyentes que además, de mantener actividades lucrativas, llevan actividades en calidad de dependiente, sean pensionados, o jubilados, deberán considerar el monto exento de 2.747.000,00 con el monto exento en calidad de dependiente, de manera que no se duplique la parte no exenta, del contribuyente, en sus declaraciones.

El artículo también prevé de los créditos una vez calculado el impuesto, o sea aplicada las tarifas a la base imponible, de manera que los mismos no deben duplicarse, como rebajos del impuesto, caso de hijos y de los cónyuges, cuando los dos trabajas.

Los montos establecidos, como se indicó son actualizados y los que rigen para el período fiscal 2010, situación que todos los años deberá ser actualizado por el Poder Ejecutivo, según lo establece la Ley en su artículo 15, en su inciso b)

194 .

---

<sup>194</sup> Actualizado con base en el decreto ejecutivo 35547-H y 35546-H del 21 de octubre del 2009, para el período fiscal 2010.

Debe indicarse sobre lo más relevante de los contrastes para el caso de las tarifas, que el proyecto de renta global maneja una tarifa del 30 % aplicable a la base imponible general.

Existe además, un tipo de tarifa aplicable del 15 %, según el artículo 145 de dicho proyecto para aquellas empresas de alta contribución a la modernización productiva y al desarrollo social.

También se refiere el artículo a la tarifa de un 10 % para el caso de los primeros ocho millones de colones de utilidades netas en el caso de microempresas y pequeñas empresas calificadas como tales por el Ministerio de Economía Industria y Comercio. Sobre los ocho millones de utilidades netas se deberá aplicar lo dispuesto en el apartado 1 del artículo, como el tipo de base general aplicable, para sociedades, o será de un 30 %.

Finalmente existe en el artículo 144 del proyecto de Renta Global la posibilidad que de acuerdo al PIB del país, se pueden ir reduciendo la tarifa del 30 % del impuesto sobre la renta para sociedades, de manera que el primer período pasaría a un 29 %, luego a un 28 %, un 27 %, un 26 % hasta llegar a dejar la tarifa impositiva en un 25 %, en el quinto período, después que se apruebe el proyecto.

#### **4.3.5 Cuota y pago, como quinto Elemento Cuantitativo:**

Una vez establecido el Elemento Cuantitativo Base Imponible y se haya aplicado la tarifa el contribuyente debe realizar el pago de su obligación tributaria, según lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, El Reglamento del Impuesto Sobre la Renta y cualquier pronunciamiento de la Administración Tributaria emitido para tal efecto.

No se entra en los detalles en la presente investigación sobre temas procedimentales para el pago del tributo, tales como, fechas, períodos fiscales, formas de pago, pagos parciales, adelantos, retenciones al impuesto y otros, para mantener el esquema fundamental de los Elementos Cuantitativos que se estudian.

#### **4.4 Diagramas del Impuesto Sobre la Renta actual y del Proyecto Global**

Con el objeto de contar con una mayor claridad sobre los Elementos Cuantitativos de la Unidad de Utilidades de la Ley actual, seguidamente se muestra un diagrama para apreciar como fluyen los Elementos Cuantitativos, que parte de la base neta o base imponible, una vez deducido los gastos necesarios para producir los ingresos gravables.

Luego se incluyen las tarifas, pertinentes, de acuerdo con los niveles de ingresos de las empresas, para obtener la cuota final que debe cancelar el contribuyente.

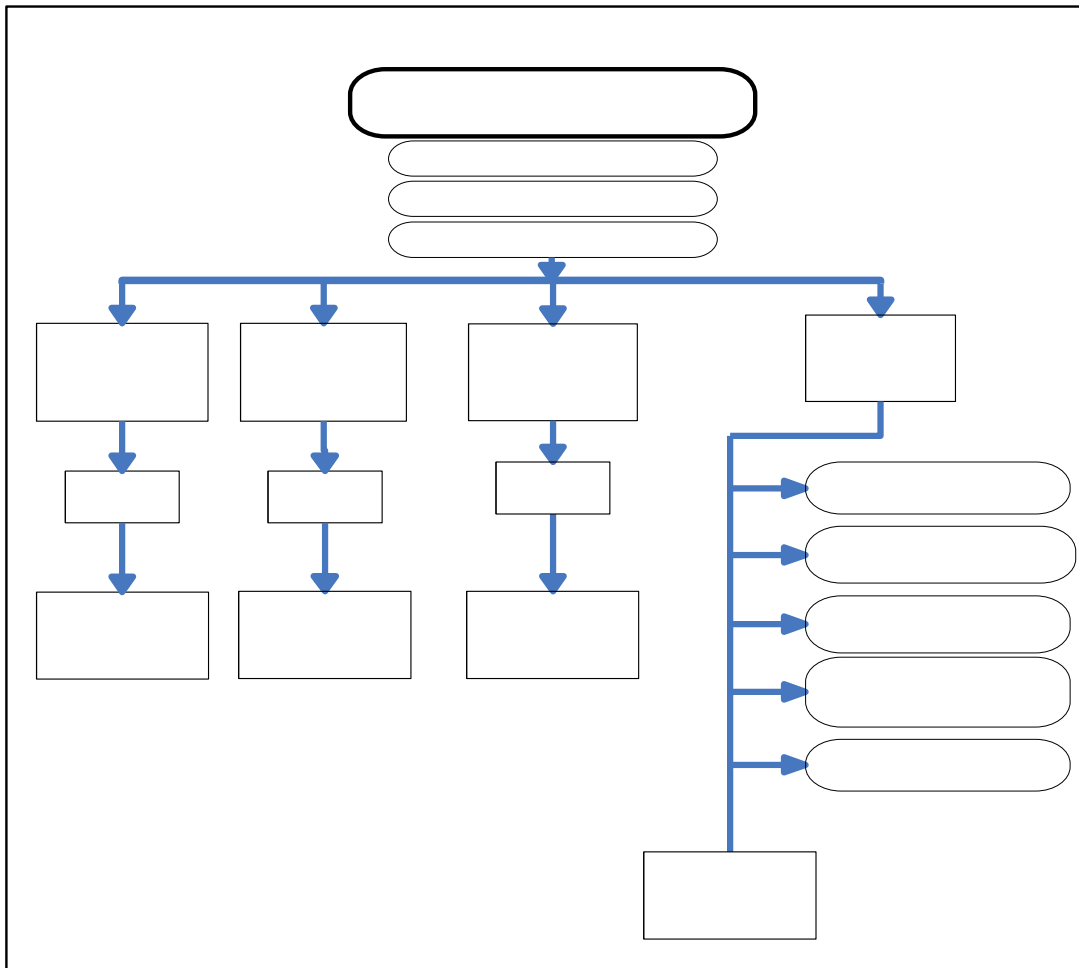
Se incluyen por otra parte, los niveles de ingresos, para personas físicas con actividades lucrativas y se incorporan las tarifas que se aplican, dependiendo del nivel de ingresos del contribuyente.

### **Figura No. 2 Sistema Actual del Impuesto Sobre la renta**

Referente al diagrama del Proyecto de Renta Global, aplicado a personas jurídicas puede observarse que lo que existe es una cuantificación de las diferentes bases y luego se aplican por excepción, tarifas especiales, para pequeñas empresas y para aquellas empresas de alta tecnología e impacto social en el medio, según lo establece el proyecto.

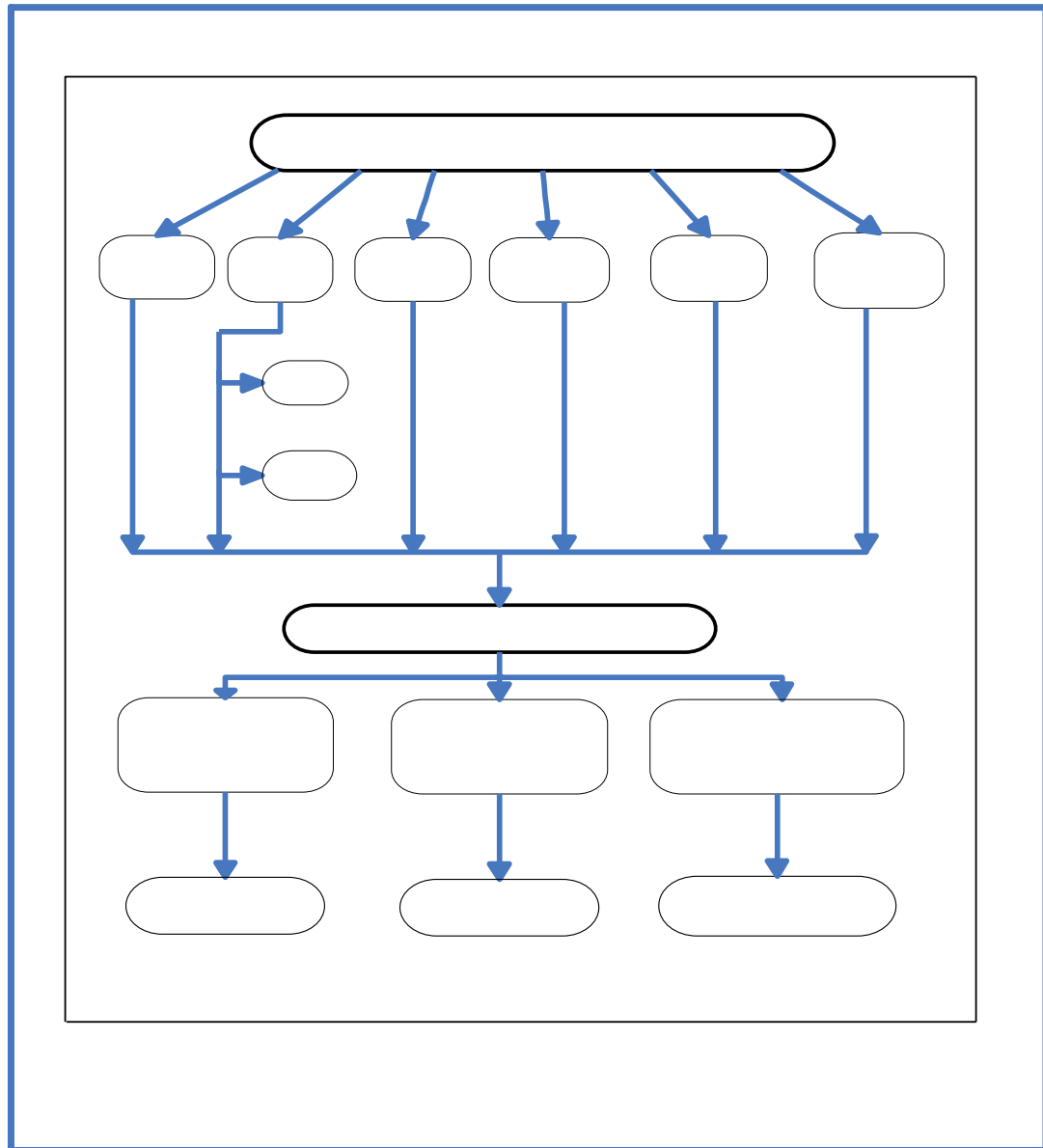
Lo que respecta a personas físicas con actividades lucrativas que se muestra en el diagrama de la Ley actual, estas rentas se incluyen en el capítulo de la renta para personas físicas, incorporando lo relativo a las actividades económicas, como se verá más adelante en el capítulo cinco.

### Sistema Actual del Impuesto Sobre la renta para Utilidades



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda

### Quantificación de Bases Imponibles para personas jurídicas, Proyecto de Renta



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda

## CAPÍTULO 5

### ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA CON RETENCIÓN

#### 5.1 Introducción

Se consideran en esta segunda unidad de estudio, los impuestos específicos con retención y entre ellos se analizar en su orden los impuestos de la Renta Disponible, los Impuestos sobre la Renta del Mercado Financiero, los Impuestos sobre la Renta del Salario, pensiones y otros, además, de los Impuestos por concepto de Remesas al Exterior.

Estos impuestos contrarios a los de la unidad de estudio de utilidades, que es por acumulación y se autoliquidan, en este tipo de impuesto se retiene el impuesto y le corresponde a los representantes legales, entidades financieras, patronos y empresas responsables, hacer las retenciones debidas por ley, así como las cancelaciones en los plazos perentorios al Estado costarricense

195.

---

<sup>195</sup> Se utiliza la clasificación en Imposición Sobre la Renta en Costa Rica Torrealba, (2009), haciendo las dos grandes clasificaciones, el impuesto sobre la renta de las utilidades y el impuesto sobre la renta con retención.

## 5.2 Análisis de Impuestos de Renta Disponible

### Naturaleza y el hecho generador:

Este impuesto de la Renta Disponible, estipulado en el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 7092, del veintiuno de abril de mil novecientos ochenta y ocho, forma parte del Título I del Impuesto Sobre las Utilidades, sin embargo, como ya se ha indicado se separa para tratarlo por aparte, sobre todo considerando que viene a ser un impuesto de retención, para el caso de los dividendos que se declaren, sobre el saldo de la base neta imponible, una vez rebajado el impuesto sobre la renta a las utilidades netas de las empresas, comprendiendo que esta retención o impuesto aplica para algunos casos, según se detallan más adelante <sup>196</sup>.

El artículo 16 establece concretamente en esta categoría de análisis, de la Ley 7098 del Impuesto Sobre la Renta, que la renta o ingreso disponible de los contribuyentes mencionados en el artículo dos de esta ley, es el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo quince, sea que se trata del

---

<sup>196</sup> No se hacen matrices para el análisis de este aparte por cuanto los documentos que se estudian son muy puntuales, sobre todo en el caso de los artículos del impuesto sobre la renta, además, por tratarse de una renta de base bruta, donde no hay deducciones ni acumulaciones, partiendo de la utilidades gravable de las actividades económicas, una vez deducido el impuesto sobre la renta. Los elementos cuantitativos estudiados como tal se refieren al ingreso, tarifa y el pago.



impuesto resultante de aplicar la tarifa del impuesto a la renta imponible, según los artículos catorce y quince de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Aquellos contribuyentes que por ley tengan obligación de crear reservas especiales podrán rebajarlas del remanente a que alude el párrafo anterior, según lo establece el artículo 143 del Código de Comercio de Costa Rica <sup>197</sup>.

Cuando se obtengan rentas, ganancias o provechos gravados o exentos por esta ley o por otras, percibidas o devengados en el período fiscal, deberán adicionarse al resultado obtenido, de acuerdo con la norma del primer párrafo de este artículo, a efecto de obtener la renta o ingreso disponible

Se hace en el artículo 16 una clasificación de los entes gravados, caso sociedades de capital y sociedades de personas e indica que para propósitos de esta ley, también son contribuyentes efectos a los impuestos en ella establecidos:

a) Las personas físicas que obtengan ingresos gravados por sus actividades

<sup>198</sup>

---

<sup>197</sup> De las utilidades netas de cada ejercicio anual deberá destinarse un cinco (5%) para formación de un fondo de reserva legal, obligación que cesará cuando el fondo alcance el veinte por ciento (20 %) del capital social. Sección III, Capítulo Séptimo de la Sociedades Anónimas, Publicaciones Jurídicas(1994),

<sup>198</sup> El artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al final establece que no corresponderá practicar la retención ni pagar el impuesto contenido en este artículo sobre la renta disponible de las personas físicas, lo que contradice lo aquí indicado, quizás más bien entendido como la excepción. Por otra parte en Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2009) amplía el concepto sobre el no pago de la renta disponible por parte de las personas físicas.

b) Las empresas individuales de responsabilidad limitada.

c) Los asalariados regidos por el título II de esta ley

ch) Todas aquellas personas físicas que, teniendo actividades generadoras de renta, no se mencionan específicamente en el artículo 2.

El artículo dieciocho, sobre el tratamiento de la renta disponible de las sociedades de capital, considera que cuando la renta disponible de las sociedades de capital se distribuya en dinero, en especie o en acciones de la propia sociedad, ésta deberá observar las siguientes reglas:

a) Los contribuyentes mencionados en el artículo 2 de esta ley, que paguen o acrediten a sus socios, dividendos de cualquier tipo, participaciones sociales y otra clase de beneficios asimilables a dividendos, estarán obligados a retener el quince por ciento de tales sumas.

Cuando se trate de dividendos distribuidos por sociedades anónimas, cuyas acciones se encuentran inscritas en una bolsa de comercio reconocida oficialmente y que además, estas acciones hayan sido adquiridas por medio de dichas instituciones la retención será el cinco por ciento, de acuerdo con las normas que se incluyan en el reglamento de la presente ley.

Toda venta posterior de estas acciones inscritas deberá realizarse también por medio de una bolsa de comercio.

b) No corresponderá practicar la retención ni pagar el impuesto a que se refiere el inciso anterior, en los siguientes casos:

1. Cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica y sujeta a este impuesto.

2. Cuando se distribuyan dividendos en acciones nominativas o cuotas sociales de la propia sociedad que los paga.

3. Lo correspondiente a cooperativas, asociaciones solidaristas y otras similares, se aplicarán las siguientes disposiciones:

a) Se considerará en el caso de sociedades de personas de derecho o de hecho, fideicomisos, cuentas en participación, sociedades de actividades profesionales, encargos de confianza y sucesiones indivisas, para los efectos de esta ley, que el ciento por ciento de la renta disponible, conforme con lo dispuesto en el artículo 16, corresponden a los socios, fideicomisarios o beneficiarios que sean personas físicas domiciliadas en el país.

Las empresas que obtengan la renta disponible deberán en estos casos, retener y enterar al fisco, por cuenta de sus socios, asociados o beneficiarios, un monto equivalente al quince por ciento de la suma imputada, como participación de la renta disponible. Señala el inciso que no precederá efectuar la retención cuando los contribuyentes a que alude este inciso capitalicen la renta disponible, acto que se expresará contablemente.

b) En el caso de las cooperativas, asociaciones solidarista u otras similares, el ciento por ciento de los excedentes o utilidades pagadas a sus beneficiarios, constituyen ingresos gravables para los perceptores.

La cooperativa, asociación solidarista u otra similar en estos casos, deberá retener y enterar al Fisco por cuenta de sus asociados y a título de impuesto único y definitivo, un monto equivalente al cinco por ciento de los excedentes o utilidades distribuidas.

No se considerará como parte ni como adelanto de los excedentes, para estos efectos, en el caso de las cooperativas de cogestión y autogestión, la remuneración correspondiente al adelanto aportado de los asociados.

c) Tratándose de sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país que actúen en él , ciento por ciento de la renta

disponible que se acredite o remese a la casa matriz estará sujeto al pago de un impuesto del quince por ciento sobre el indicado crédito o remesa, según corresponda.

Los representantes de sucursales, agencias o establecimientos permanentes deberán en estos casos, retener y pagar al fisco, por cuenta de la casa matriz, el impuesto antes indicado.

No corresponderá practicar la retención, ni pagar el impuesto contenido en este artículo sobre la renta disponible de las personas físicas.

Una vez efectuada la retención en la fuente, no podrán gravarse nuevamente las rentas mencionadas en este artículo.

Se puede en todo este desarrollo de la forma de proceder con el pago de los impuestos de la renta disponible comprender que al final la retención cuando se pagan dividendos se hace en los siguientes casos:

- a. Tratándose de personas físicas que vivan en el país
- b. Tratándose de personas físicas que vivan en el extranjero
- c. Cuando se trata de personas jurídicas domiciliadas fuera del territorio nacional.

**Ingresos y la base imponible como Elementos Cuantitativos:**

El artículo 16 en forma sencilla señala que la renta o ingreso disponible en este caso se refiere al remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto sobre las utilidades. Aquí se puede deducir que el hecho generador y la base imponible, son lo mismo, presentes aquí dos Elementos Cuantitativos.

Tres aspectos importantes se deben agregar y que son muy importantes en el presente análisis, tal y como los considera Torrealba (2009):

Que las ganancias de capital no están sujetas al impuesto sobre renta disponible, debido a que no es un impuesto gravado con el impuesto sobre las utilidades y el impuesto sobre la renta disponible es solo para el impuesto sobre las utilidades.

Que las rentas exentas deben agregarse a la base imponible, para efectos de considerar el impuesto sobre renta disponible

Que las rentas extraterritoriales no deben considerarse para efectos de calcular el impuesto sobre la renta disponible, por el principio de territorialidad establecido en el artículo uno, capítulo 1, Título 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Torrealba (2009) menciona en Imposición Sobre la Renta que la jurisprudencia administrativa en su oficio 453 del 18 de mayo 2001 ha confirmado sobre la base imponible, de la renta disponible que: La misma se calcula sobre la renta imponible, y como se ha señalado, como ésta deriva de la renta imponible, y está a su vez, de la renta bruta, en principio las ganancias de capital cuando sean distribuidas entre los socios, de una empresa no se encontrarán sujetas al impuesto sobre la renta disponible. Para determinar la renta imponible no sólo debe partirse de la renta bruta e imponible, sino además, sumarle las rentas exentas por esta y otras leyes, pero como en el caso de las ganancias de capital se encuentra frente a un caso de no sujeción, y reafirma la opinión de que estas no deben tomarse en cuenta cuando se distribuyan dividendos de conformidad con el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### **La Tarifa como Elemento Cuantitativo:**

La Tarifa, como Elemento Cuantitativo se aplica a la renta disponible y que que corresponde a la vez a la base neta del impuesto sobre las utilidades, una vez rebajado el impuesto sobre la renta, que vendría a ser como el residuo de ese monto, a lo que se le aplicaría la tarifa de la siguiente manera:

- Un impuesto para las sociedades de capital, de un 15 %
- Si las sociedades están registradas en una bolsa de valores, solo deben cancelar un 5 % del impuesto.

- Sociedades de personas, fideicomisos, cuentas de participación, sociedades de profesionales, encargos de confianza y sucesiones indivisas un 15%
- Cooperativas, Asociaciones solidaristas u otras similares, un 5 %

Menciona Torrealba (2009) que cuando los dividendos provienen de la renta que, a la vez ha sido gravada en el impuesto sobre las utilidades, se da una doble imposición,<sup>199</sup>

Debe señalarse que el artículo 92 del proyecto de renta global se refiere a la exención para evitar la doble imposición interna y señala que:

1. Estarán exentos los dividendos o las participaciones en beneficios provenientes de otras entidades residentes en Costa Rica.
2. La exención también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo.

---

<sup>199</sup> Comenta Torrealba (2009) que en relación con la integración entre el impuesto de renta de las personas y de las empresas, es de tener en cuenta que hoy la renta del dividendo tiene una doble imposición, que ascienda al 40,5 %: 30 % a nivel de sociedad; 15 % a nivel de socio persona física, lo que general un problema de equidad horizontal frente a otras rentas, caso del 8 % de sobre los intereses y otros.



3. Estarán exentos los dividendos que provengan de rentas exentas <sup>200</sup>.

### **La cuota como Elemento Cuantitativo:**

El artículo 21 considera la forma en que se debe liquidar y hacer el pago del impuesto sobre la renta disponible, considerados en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual deberá ser enterado al Fisco, dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente, a aquel en que se efectuó el pago, retiro o acreditación de la renta disponible.

El no cumplimiento a estos pagos en las fechas debidas, los contribuyentes se exponen a las multas por la no presentación, intereses y mora en el pago, según lo establecen las Infracciones Administrativas el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Este aparte de la Renta Imponible es sencillo de comprender por la claridad con que los artículos 16, 17, 18 y 19, de la Ley 7092, vigente, lo trata, sin embargo, sí es necesario resaltar sobre la profundidad con que Adrián Torrealba comenta el tema en Imposición Sobre la Renta En Costa Rica, especialmente al excluir de la base imponible, para su cálculo las Ganancias de Capital, las Rentas exentas, las Rentas generadas de fuentes no costarricenses, dejando bien claro que no es

---

<sup>200</sup> El artículo 92, 93, 94, 95 y 96 contiene una serie de exenciones y consideraciones relacionadas con este concepto tan importante y que se cuestiona en la legislación actual, como una doble imposición de la renta.

necesariamente aplicar el 15 % al pago de dividendos de la Renta Disponible de una empresa.

Se comprende de esta manera que para el cálculo de la base imponible se debe tener presente qué es lo que debe incluirse y qué se debe excluir, considerando algunos aspectos que pueden ayudar todavía a comprender mejor:

Primero que pueden haber utilidades no distribuidas en las empresas, sin embargo, la base imponible se forma por el monto de las utilidades que se van a declarar como dividendos, esto por cuanto pudiera tomarse la decisión que parte de las utilidades los accionistas decidan capitalizarlas y emitir acciones comunes, preferentes u otro título valor.

Que antes de considerar lo que es base imponible para declarar dividendos y aplicar la tarifa a retener del impuesto correspondiente, no deben considerarse las rentas no gravables, las ganancias de capital y las rentas obtenidas fuera del territorio nacional.

Tener presente que no solo es excluir la renta bruta, o la renta fuera del territorio nacional o ganancia de capital, sino que aquí se debe considerar el concepto neto de renta, o sea una vez rebajado los gastos relacionados con estas rentas, como

la correcta asociación de ingresos y gastos y como se establece en el artículo siete de Renta Neta <sup>201</sup>.

Como aspecto importante a considerar sobre el tema del impuesto a los dividendos se debe tener presente las repetidas objeciones que los expertos mencionan sobre la doble imposición que existe en país, sobre el impuesto a las utilidades de la sociedades, lo que significa al gravar una misma suma de dinero dos veces, como una doble imposición, si se rastreará una misma renta bruta, hasta dejar su residuo en renta neta, una vez rebajados los gastos deducibles, pagando el porcentaje de renta, utilizando el 30 % sobre las utilidades gravables de las empresas y se decidiera luego declarar dividendos, haciendo retención del un 15 %, se tendría un gravamen sobre esa misma partida que se identifica, del 40,5 %, primero, primero el 30 % y luego el 15% del 70 % restantes <sup>202</sup>.

---

<sup>201</sup> Indica el artículo siete en el tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que: Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponde a las rentas gravadas.

<sup>202</sup> En relación con la integración entre el impuesto de renta de las personas y las empresas, es de tener en cuenta que hoy día la renta del dividendo tiene una doble imposición, que asciende al 40,5%; 30 % a nivel de la sociedad; 15% a nivel de socio persona física. En general se plantea un problema de equidad horizontal frente a otras rentas, Torrealba (2009). Se puede ampliar el concepto en la Equidad en la discusión sobre la reforma tributaria.

### 5.3 Análisis de la Renta del Mercado Financiero

#### Naturaleza y hecho generador:

Este tipo de impuesto, forma parte del grupo de impuestos sobre la renta con retención, que a pesar de estar incluido en el Título I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, unidad de utilidades, se ha separado para ser incluido en el grupo con retención, por no ser de acumulación y de autoliquidación, como el de utilidades, siguiendo la clasificación de Torrealba(2009) , en la Imposición Sobre la Renta <sup>203</sup>.

Este impuesto en esta categoría de análisis, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 7092, correspondiente a uno de los impuestos sobre la renta con retención, como lo es el impuesto proveniente de las Rentas del Mercado Financiero en su artículo 23, inciso c), incluye a los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras entidades públicas o privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten intereses o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en Costa Rica, debiendo retener el 15 % de dicha renta por concepto de impuesto.

---

<sup>203</sup> En igual forma no se hacen matrices para el análisis de esta subtema por cuanto los artículos estudiados son muy puntuales, los elementos cuantitativos estudiados, además, por corresponder a una base imponible bruta, que no requiere acumulación, ni deducciones.

Como lo señala el artículo 23 se refiere a entidades públicas y privadas, las cuales deben estar autorizadas a captar recursos en mercado financiero, supervisadas por la Superintendencia General de Entidades Financieras <sup>204</sup>.

Más en detalle el artículo 23, inciso c) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que toda empresa pública o privada, sujeta o no al pago de este impuesto, incluidos el Estado, los bancos del Sistema Bancario Nacional, el Instituto Nacional de Seguros y las demás instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las asociaciones e instituciones a que se refiere el artículo 3 de esta Ley, están obligados a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto, cuando pague o acredite rentas afectas al impuesto establecido en esta Ley.

Los indicados sujetos para estos fines, deberán retener y enterar al Fisco, por cuenta de los beneficiarios de las rentas que a continuación se mencionan, los importes que en cada caso se señalan:

c) 1.- Los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras entidades públicas o privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten intereses o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase

---

<sup>204</sup> Como aspecto importante a la anotación que se hace en el sentido que si una empresa capta recursos de los socios, no debe retener el 15 %, ya que, la persona que aporta los recursos deberá incluir los intereses en su declaración del impuesto sobre la renta, Torrealba (2009).

de títulos valores, a personas domiciliadas en Costa Rica, deberán retener el quince por ciento (15%) de dicha renta por concepto de impuesto.

Si los títulos valores se inscribieren en una bolsa de comercio reconocida oficialmente, o hubieren sido emitidos por entidades financieras debidamente registradas en la Auditoría General de Bancos, al tenor de la Ley No. 5044 del 7 de setiembre de 1972 y sus reformas, por el Estado y sus instituciones, por los bancos integrados al Sistema Bancario Nacional, por las cooperativas, o cuando se trate de letras de cambio y aceptaciones bancarias, el porcentaje por aplicar será el ocho por ciento (8%)<sup>205</sup>.

Quando los bancos y las entidades financieras mencionadas en el párrafo anterior avalen letras de cambio o aceptaciones bancarias, la retención se aplicará sobre el valor de descuento que, para estos casos, se equiparará a la tasa de interés pasiva fija por el Banco Central de Costa Rica, para el plazo correspondiente, más tres puntos porcentuales.

No estarán sujetas al impuesto sobre la renta ni al establecido en este inciso, las rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera, emitidos por el Estado o por los bancos del Estado y los títulos emitidos en moneda nacional por el Banco

---

<sup>205</sup> Un de las críticas más fuertes al sistema de renta actual es la forma cédular, caso de aplicar el 8 % para las inversiones financieras inscritas en una Bolsa de Valores y un 15 %, para las que no están, de acuerdo con los Expertos entrevistados en el desarrollo de esta investigación.

Popular y de Desarrollo Comunal y por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, al amparo de la Ley No. 7052 del 13 de noviembre de 1986

206

Las inversiones de fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley No. 7044 del 29 de setiembre de 1986, Ley de creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda

207

Asimismo, no están sujetas a esta retención, únicamente, las entidades enumeradas que se encuentren en las condiciones señaladas en el inciso a) del artículo 3 de la presente Ley y el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, cuando inviertan en títulos valores emitidos por el Ministerio de Hacienda.

Las sumas retenidas se considerarán como impuesto único y definitivo. No corresponderá practicar la retención aludida en este inciso cuando el inversionista sea la Tesorería Nacional.

---

<sup>206</sup> Señala Torrealba (2009) que con respecto a las retenciones de títulos en el caso de extranjeros nos encontramos aquí, ciertamente, con una de las inconsistencias o irracionalidades más claras de la ley, pues el régimen de uno y otro impuesto no es idéntico, en especial en cuanto a tipos impositivos y exenciones, señala el caso de el titular de títulos del Estado que está exento de este impuesto, mas no así en el de las remesas. Debe también tener presente que la Dirección General de Tributación indica que: En aquellos casos en que se invierta en títulos valores nacionales en dólares emitidos exclusivamente por el Estado o por los bancos del Estado, los intereses correspondientes no estarán gravados con el impuesto sobre la renta ni estarán afectos a la retención establecida en el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con las disposiciones establecidas en el último inciso.

<sup>207</sup> Considera Torrealba (2009) que la inclusión de entes colectivos sin personalidad jurídica solo podrá hacerse por analogía, lo que pareciera exceder los límites a la integración analógica impuestos por el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que prohíbe crear tributos a través de este mecanismo. No obstante podría inferirse que, implícitamente, el artículo 23 está asumiendo que sí forman parte del elemento subjetivo de este impuesto al reconocer una exención, como luego se especifica, a favor del fideicomiso creado por Ley 70344, de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmedo.

Se faculta a la Dirección General de la Tributación para que, en aquellos casos en que por la naturaleza del título se dificulte la retención en la fuente, pueda autorizar, con carácter general, otra modalidad de pago.

2.- Las retenciones de los impuestos a que se refieren los incisos anteriores deberán practicarse en la fecha en la que se efectúe el pago o crédito, según el acto que se realice primero.

Asimismo, deberán depositarse en el Banco Central de Costa Rica o en sus tesorerías auxiliares, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a aquella fecha.

c bis) Asimismo, en las operaciones de recompras o reportos de valores, en sus diferentes modalidades, sea en una o varias operaciones simultáneas y que se realicen por medio de una bolsa de valores, se aplicará un impuesto único y definitivo del ocho por ciento (8%), sobre los rendimientos generados por la operación; dicho porcentaje será retenido por la bolsa de valores en que se realizó dicha operación.

Los rendimientos devengados de la operación serán considerados como renta ordinaria gravable, en caso que las operaciones no se realicen mediante los mecanismos de bolsa.



### **Ingresos y la base imponible como Elementos Cuantitativos:**

El artículo 23, inciso c, no especifica con claridad el concepto de base imponible en este caso, sin embargo, es de comprender que corresponde al ingreso por concepto de intereses que paguen o acrediten, o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos a personas domiciliadas en el país, como lo menciona, en el inciso c, de donde se deduce que el ingreso y la base imponible viene a ser lo mismo en este caso, <sup>208</sup>.

Las sumas retenidas se consideran como impuesto único y definitivo, considerando el acto que se realice primero El artículo 23, inciso g) indica en forma concreta que las sumas retenidas deberán depositarse en los bancos

Importante es indicar que el método de base imponible, es el de la base cierta, como lo señala, Torrealba (2009), sin embargo, existen otros valores y formas que no permiten visualizar el dato de interés generado, como base imponible, en primer instancia, debido que el interés generado queda implícito en el principal de la transacción o valor de la operación, situación que requiere hacer un cálculo financiero, actualizando los flujos que se generen, con una tasa de costo de capital, de manera que se pueda determinar el valor actual de los montos

---

<sup>208</sup> Torrealba (2009), considera que a la base imponible del impuesto está compuesta por el monto bruto de los intereses o sobre el valor de descuento, según sea el caso.

transados, entendiéndose que la retención se debe realizar en el momento de la emisión del título valor <sup>209</sup>

Antes de pasar a los otros Elementos Cuantitativos de este Impuesto con retención se va ampliar algunos conceptos importantes, Torrealba (2009), lo que él llama como aspectos materiales del impuesto:

a. Aquí se refiere a la interpretación de la Superintendencia General de Valores que indica: es correcto considerar, tal y como lo expone la consultante, que en tratándose de emisiones estandarizadas, dadas sus características, la base imponible para efectos de aplicar el impuesto previsto en el artículo 23, inciso c) sobre los intereses ganados por el inversionista, conforme al principio de la realidad económica prevista en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se determine considerando las condiciones bajo las cuales, se pactó realmente la operación <sup>210</sup>.

b. Se refiere a las ganancias por aceptaciones bancarias o de avales bancarios, caso de descuentos de pagarés y otros títulos valores. Al respecto indica que la

<sup>209</sup> Se puede ampliar en Obligaciones tributarias, base imponible, Imposición Sobre la Renta Torrealba (2009)

<sup>210</sup> Según lo que comenta Torrealba (2009) la Dirección advierte que los emisores tienen la responsabilidad de contabilizar detalladamente todo lo referente a la colocación de este tipo de emisiones, así como el deber que tienen de conservar los justificantes de las transacciones registradas, de tal manera que en caso de una revisión fiscal sea posible identificar, en relación con cada una de ellas, de momento fehaciente e indubitable, las condiciones en que se pactó cada una y el respectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, con la advertencia de que cualquier incumplimiento se llegare a detectar, será sancionado sin perjuicio de lo que el ordenamiento financiero estatuya en esos casos, conforme lo previsto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

base real en el caso de las aceptaciones bancarias se refiere al monto real del descuento, considerando el valor del descuento de la tasa de interés pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica, para el plazo correspondientes, más tres puntos porcentuales.

c. Se tiene el caso de los rendimientos obtenidos en el mercado financiero con instrumentos financieros llamados de cero cupón, los cuales requieren un tratamiento financiero especial para determinar el descuento real de la transacción, utilizando algunos procedimientos financieros.

#### **La Tarifa como Elemento Cuantitativo:**

El Elemento Cuantitativo Tarifa, para este tipo de impuesto está constituido, como se menciona con una tarifa del 15 % para los casos de los intereses generados, llámese cancelados o acreditados, para entidades registradas en una bolsa de valores reconocida y de un 8 %, para los casos de letras de cambio y aceptaciones bancarias, así como en las operaciones de recompras o reportos de valores en sus diferentes modalidades.

#### **La cuota como Elemento Cuantitativo:**

Las sumas retenidas por los Agentes se consideran como impuesto único y definitivo, considerando el acto que se realice primero

El artículo 23, inciso g) indica en forma concreta que las sumas retenidas deberán depositarse en los Bancos del Sistema Bancario o en sus agencias dentro de los quince días naturales del mes siguiente, a la fecha de la retención <sup>211</sup>.

Los agentes de retención y percepción que se indican en la Ley deberán presentar una declaración jurada, en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones o percepciones realizadas durante el mes.

#### **Contrastes con Proyecto de Renta Global:**

El Proyecto de Renta Global en su artículo 50, en esta Categoría de Análisis del Proyecto de Renta Global, para los Impuestos sobre la renta con Retención del Mercado Financiero en contraste con lo establecido en la Ley 7092, vigente, establece:

Las rentas referidas en el inciso a) del apartado 1 del artículo 38, que a su vez este se remite a los artículos 19, 22 y 38, refiere que las rentas obtenidas por la cesión de capitales propios a terceros, las contraprestaciones de todo tipo, de carácter explícito o implícito, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución

---

<sup>211</sup> Menciona Torrealba (2009) que técnicamente, como se sabe, la obligación de retener y de responder por el impuesto es una obligación distinta de la obligación tributaria principal: es la obligación del sustituto o agente de retención. El hecho previsto por la ley para que, realizándose, nazca dicha obligación es el presupuesto de hecho de esta.

pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, el reembolso, la amortización, el canje o la conversión, de cualquier clase, de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, señala el artículo 50 que tendrán una retención en la fuente del diez por ciento (10 %).

También establece que como agentes de retención actuarán los emisores, los agentes pagadores, las sociedades anónimas, las bolsas de valores, los puestos de bolsa y otras entidades públicas y privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten las rentas descritas en los apartados 2 y 6 de los artículos 19 y 22 de esta Ley.

Las retenciones a las que se refiere este apartado deberán practicarse en la fecha del devengo de las rentas, y deberán depositarse a favor de la Administración Tributaria dentro de los primeros diez días naturales del mes siguiente a su devengo.

Se faculta a la Administración Tributaria para que pueda autorizar, con carácter general, otra modalidad de pago, en los casos en que por la naturaleza del título se dificulte la retención en la fuente.

Se observa en relación con el hecho generador del tributo, que el artículo 50 es muy explícito en cuanto su conceptualización, por cuanto se refiere a varios aspectos importantes:

1. La contraprestación de todo tipo de transacción, de carácter implícito y de carácter explícito, cualquier que sea su denominación.
2. Se refiere que puede ser una denominación dineraria o en especie, cualquier que sea su naturaleza.
3. Puede haber transacción por cesión, por canje, por reembolso, por conversión y otros.
4. Pueden ser recursos por captación o por capitales ajenos

Todos estos aspectos en comparación con la Ley actual, hacen que el proyecto de Renta Global va más allá de lo establecido en cuanto alcance y clarificación del tipo de impuesto, producto del Mercado Financiero.

Respecto a la tarifa se establece un 10 % sin excepciones, en comparación con la Ley actual de un 15 % y de un 8 % para algunos casos.

Se establece sobre la forma de pago en el nuevo proyecto, que los contribuyentes de este impuesto deberán cancelar a la Administración Tributaria dentro de los primeros diez días naturales del mes siguiente, mientras en la Ley actual se establece que el pago debe realizarlos los contribuyentes responsables dentro de los primeros quince días naturales, del mes siguiente, a la fecha de acreditación o pago.

#### 5.4 Análisis para el Impuesto de Renta de Personas Físicas

Los Elementos Cuantitativos de las personas físicas, de las dos Unidades de estudio, forman parte del segundo de los bloques, su análisis va ser de mucha importancia, ya que, es la relación directa con las personas físicas, como contribuyentes en el país.

Los impuestos de las personas físicas, según datos del Ministerio de Hacienda, para el año 2007, representaban aproximadamente un 23 % del total del impuesto sobre la renta recaudado, cerca del 1 % del PIB <sup>212</sup>.

La recaudación de las personas físicas para la Administración Tributaria, se facilita en el tanto logra mayor control del impuesto en su trabajo conjunto con el Régimen del Seguro Social, con la Caja Costarricense del Seguro Social, con el registro de la persona en la planilla del patrono, situación que automáticamente queda registrado de manera oficial, con las obligaciones de parte del patrono de realizar las deducciones correspondientes, por concepto del impuesto sobre la renta, de manera mensual.

---

<sup>212</sup> En el cuadro número 5, se observa que de la Recaudación e Ingreso Tributarios del Gobierno Central el impuesto sobre la renta representa cerca de un 4 % del PIB, desglosado en un 1 % para las personas físicas y un 3 % para las utilidades, año 2007.

### **Los Ingresos y la Base Imponible como Elemento Cuantitativo:**

Se estudia desde el punto de vista de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta en este apartado, en forma concreta el Ingreso, como la Base Imponible del contribuyente, la Tarifa y la Cuota. No se considerará lo relativo a la deducibilidad del gasto, en el tanto el Ingreso y la Base Imponible del contribuyente es lo mismo, de donde se aplica la tarifa correspondiente, para la determinación de la obligación tributaria <sup>213</sup>.

El artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece los Ingresos afectos, en la cual a las personas físicas domiciliadas en el país se les aplicará, calculará y cobrará un impuesto mensual, de conformidad con la escala que se señalará sobre las rentas que a continuación se detallan y cuya fuente sea el trabajo personal dependiente o la jubilación o pensión u otras remuneraciones por otros servicios personales, según se detalla a continuación <sup>214</sup>:

---

<sup>213</sup> Corresponde a una base bruta, por ser la totalidad de la riqueza, poseída, circulada o consumida, como se explica en Derecho Tributario Torrealba (,2009).

El artículo 71 de la Ley 7983 de Protección a los Trabajadores establece que los aportes a los planes de pensiones complementarias estarán exentos del pago de cargas sociales y los impuestos sobre planilla, en un tanto que no podrá superar el diez por ciento, (10 %) del ingreso bruto mensual del trabajador en el caso del trabajador dependiente, señala Torrealba (2009).

<sup>214</sup> Artículo 32 de la Ley No. 7092, sobre los Ingresos afectos, Capítulo XII, De la Materia Imponible y del hecho generador. Título II, Del Impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales.



a) Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos, siempre que sobrepasen lo establecido en el inciso b) del artículo 35, que les paguen los patronos a los empleados por la prestación de servicios personales.

b) Dietas, gratificaciones y participaciones que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, aún cuando no medie relación de dependencia

c) Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el salario en especie.

ch) Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen. Cuando los ingresos o beneficios mencionados en el inciso c) no tengan la representación de su monto, será la Administración Tributaria la encargada de evaluarlos y fijarles su valor monetario, a petición del obligado a retener. Cuando este caso no se dé, la Dirección General de Tributación Directa podrá fijar de oficio su valor.

También igual como en la Unidad de estudio Utilidades, aquí existen ingresos no afectos, para las personas físicas incluidas, como lo detalla el artículo 35 de la misma Ley 7092, en la cual menciona que no serán gravados con este impuesto los ingresos que las personas perciban por los siguientes conceptos:

- b) El aguinaldo o decimotercer mes, hasta por la suma que no exceda de la doceava parte de los salarios devengados en el año, o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.
- c) Las indemnizaciones que se reciban, mediante pago único o en pagos periódicos, por causa de muerte o por incapacidades ocasionadas por accidente o por enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen conforme con el régimen de seguridad social, por contratos de seguros celebrados con el Instituto Nacional de Seguros, o en virtud de sentencia judicial; así como otras indemnizaciones que se perciban de acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo.
- ch) Las remuneraciones que los gobiernos extranjeros paguen a sus representantes diplomáticos, agentes consulares y oficiales acreditados en el país, y, en general, todos los ingresos que estos funcionarios perciban de sus respectivos gobiernos, siempre que exista reciprocidad en las remuneraciones que los organismos internacionales -a los cuales esté adherida Costa Rica- paguen a sus funcionarios extranjeros domiciliados en el país, en razón de sus funciones.
- e) Las comisiones, cuando para su obtención sea necesario incurrir en gastos. En este caso la actividad se considerará como de carácter lucrativo.

Los únicos ingresos no sujetos al impuesto sobre la renta de acuerdo con el presente título son los mencionados en los incisos a y d). Por ello, no se les hará ningún otro tipo de liberaciones, descuentos o excepciones contenidos en leyes dictadas con anterioridad a la fecha de vigencia de esta Ley.

### **Rentas en especie:**

1. Ampliando sobre lo establecido en el inciso c, del artículo 32, se tiene el tema de otros ingresos o beneficios similares que como se detalla en el artículo 29 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta deben ser considerando como renta en especie y como tal se les debe aplicar la retención debida como parte del salario,.

Se señala en el inciso c) del artículo 29 del Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que: cualquier otra renta otorgadas por el patrono o empleador, tales como salarios en especie, gastos de representación, gastos confidenciales, asignación de vehículo para uso particular, cuotas para combustible, asignación de vivienda o pago de ésta, gastos de colegiación del empleado o familiares, pagos de afiliación a clubes sociales.

Cuando los ingresos a que alude este inciso no tengan la representación de su monto, corresponde a la Dirección evaluarlos y fijarles el correspondiente valor monetario, a instancias del agente retenedor o en su defecto, fijarlo de oficio.

2. También se tiene que con oficio de la DGT 874-02 analizado por Torrealba (2009) en Imposición sobre la Renta, se resume que el beneficio de obtener acciones de la casa matriz por parte de los empleados, según el plan al que se acojan, a precios que en ese momento implican una ventaja económica para empleado, lo que constituye una atribución o salario en especie para él, producto de su relación laboral con la empresa será gravable en consecuencia con el impuesto al salario.

Debe señalarse que tal y como lo explica Torrealba (2009) en Imposición Sobre la Renta en la actualidad el tema continúa en estudio y por un lado se tiene al Tribunal Fiscal Administrativo que considera que no son salarios en especie, sino más bien una ganancia de capital, que al no es habitual, tampoco está gravada, contrario a lo establecido por la Administración en el sentido que sí lo son gravables, situación todavía pendiente de resolver.

3. Los gastos médicos que paga la empresa a los funcionarios constituyen una regalía para dichos funcionarios y como tal se encuentran gravados con el impuesto al salario, según lo establecido en el artículo 27, inciso a) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con lo establecido por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, Torrealba (2009)

**La Tarifa como Elemento Cuantitativo:**

Antes de entrar al análisis de los contrastes de la Ley actual, con el Proyecto de Renta Global, se indicará el esquema básico de la Ley actual, sobre el tema de las tarifas.

Se le aplicará la siguiente tarifa, con base en el monto del salario, pensión, jubilación u otra remuneración de la persona física, como contribuyente y según el artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta <sup>215</sup>.

a) Las rentas hasta 619.000,00 colones mensuales no estarán sujetas al impuesto

b) Sobre el exceso de 619.000,00 colones mensuales y hasta 929.000,00 colones mensuales, se pagará el 10 %

c) Sobre el exceso de 929.000,00 colones mensuales se pagará un 15%.

Una vez calculado el impuesto el contribuyente tendrá derecho a deducir del monto definido por cada hijo la suma de 1.170,00 colones mensuales, siempre y

---

<sup>215</sup> Actualizado los montos de acuerdo con el decreto 35547-H y 35546-H, del 21 de octubre del 2009, para el período fiscal 2010.

cuanto esté imposibilitado para proveerse su propio sustento, realice estudios superiores, siempre que no sea mayor de veinticinco años, una de las dos condiciones.

También podrá deducir del monto calculado la suma de 1.730,00 colones mensuales, por el cónyuge, siempre que no exista separación legal. Si los cónyuges estuvieren separados judicialmente, sólo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo esté la manutención del otro, según disposición legal.

Este crédito en el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, sólo podrá ser deducido, en su totalidad, por uno de ellos.

Los contribuyentes para tener derecho a los créditos del impuesto establecido en este artículo, tendrán que demostrar a su patrono o empleador o al Estado, la existencia de cualquiera de las circunstancias señaladas como requisito para incluir a sus hijos o lo relativo al estado civil, según lo disponga el Reglamento de esta ley.

#### **La cuota como Elemento Cuantitativo:**

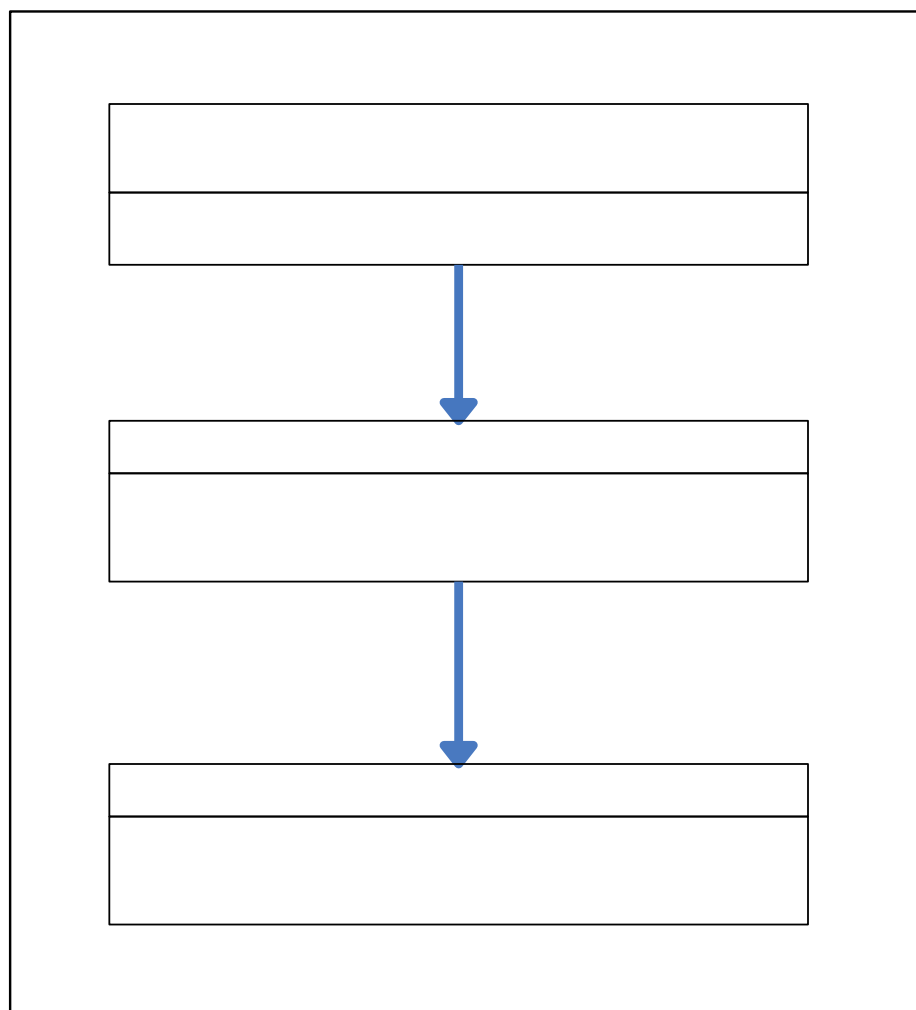
El artículo 42 del Impuesto Sobre la Renta en la Ley actual, declara que los responsables de la retención del impuesto deberán depositar su importe en el

Banco Central de Costa Rica, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente al que corresponda el pago de las remuneraciones, aunque hubieren omitido hacer la retención.

El artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta admite que los agentes de retención que no retengan el impuesto se harán responsables solidarios de su pago y, además, no se les aceptará deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en esta ley, sin perjuicio de las demás disposiciones que al respecto contempla el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Seguidamente se presenta el diagrama número cuatro que muestra los Elementos Cuantitativos de la Unidad de estudio Personas Físicas, para observar la relación existente entre los Elementos, según la Ley actual:

### Elementos Cuantitativos Sistema de Renta Actual



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda



**Contrastes con el Proyecto de Renta Global:**

Debe indicarse a manera introductoria, al revisar los contrastes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para personas físicas, con el Proyecto de Renta Global, que el Proyecto incorpora más reformas hacia las personas físicas, como contribuyentes, que hacia las personas jurídicas, buscando en el fondo la aplicación de principios de igualdad, progresividad y capacidad contributiva, que descansa al final en las personas físicas.

El Sistema actual cedular es muy disperso y fragmentado, lo que encarece los procesos de recaudación tributaria y no cumple con los principios mencionados.

Se aplica con el Proyecto de Renta Global el concepto de equidad horizontal, sujetando el tratamiento de las rentas de manera igual, en una sola base imponible, como se podrá observar luego en el diagrama de cuantificación de las bases imponibles.

Se aplica por otra parte el principio de equidad vertical, englobando la riqueza de las personas físicas en una sola base y aplicando una tarifa progresiva, lo que hace al sistema más equitativo, según los expertos.

El Sistema del Impuesto Sobre la Renta actual, para personas físicas es de tipo cedular, los impuestos se encuentran fragmentados y con el nuevo sistema los impuestos se engloban en una sola base, excepto las Ganancias de capital, que

se liquidan en una sola base especial, con lo cual se establece un sistema dual, de liquidación del impuesto.

La persona física en el sistema actual, puede obtener rentas del trabajo personal y tiene un tipo de tarifa especial. Obtiene rentas de actividades económicas y tiene tarifas diferentes. Si obtiene dividendos de una empresa la tarifa es diferente. Si invierte en el mercado financiero, tiene una tarifa diferente.

El hecho generador en el caso del Proyecto de Renta Global lo componen:

- **Las rentas del trabajo definidas**
- **Las rentas de capital**
- **Las rentas de actividades económicas**
- **Las ganancias o pérdidas patrimoniales**
- **Las imputaciones de rentas**

Como lo define el inciso dos, del artículo dos del Proyecto de Renta Global, el impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida esta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir de la renta total en cuantía las reducciones y deducciones previstas en este proyecto.

El sistema de renta actual para personas físicas considera rentas exentas como ya se indicó, solo el aguinaldo, las indemnizaciones del INS, las remuneraciones de gobiernos extranjeros y otras reguladas por leyes especiales, mientras que el Proyecto de Renta Global incorpora en forma directa, las siguientes <sup>216</sup>:

- Las indemnizaciones como consecuencia de la responsabilidad civil
- Las contraprestaciones procedentes de los fondos de capitalización
- Las prestaciones reconocidas por los regímenes de responsabilidad social
- Los aguinaldos
- Salario escolar
- Subvenciones del Estado
- Las becas públicas y otorgadas por fundaciones y organismos internacionales
- Las pensiones alimenticias
- Las adquisiciones a título gratuito, provenientes de padres y del cónyuge no separado
- Salarios provenientes de docencia de Instituciones calificadas
- Intereses provenientes de títulos valores emitidos por el Estado y algunas instituciones autorizadas en el país.
- Las contribuciones al Régimen Obligatorio de Pensiones

---

<sup>216</sup> Debe considerarse que existen una serie de leyes especiales, que han ido regulando en calidad e excepción algunos pagos que recibe el contribuyente, que están exento del pago del Impuesto Sobre la Renta.

Referente a la Base Imponible como se indicó en el sistema actual existen varias bases, para el cálculo de la obligación tributaria de la persona física, tales como, salarios y pensiones, actividades económicas, dividendos, mercado financiero, remesas al exterior, mientras que en el Proyecto de Renta Global en el Capítulo II, se trata el tema de la Cuantificación de las bases imponibles del impuesto sobre la renta para personas físicas y se consideran las siguientes rentas gravables, según el artículo 15 del Proyecto:

1. Renta bruta del trabajo por cuenta ajena y o tras rentas del trabajo
2. Rentas de capital inmobiliario
3. Rentas de capital mobiliario
4. Rentas de actividades económicas
5. Ganancias y pérdidas patrimoniales
6. Ganancias patrimoniales injustificadas.

Se establece con base en estas rentas y una vez realizadas las deducciones que permite la Ley una Base Imponible General, que cuantificará la totalidad de la renta del contribuyente, excluyendo las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Se le hacen a la base imponible general, las deducciones establecidas por Ley, para luego llegar a la Base Liquidable General, de donde se aplicarán la tarifas progresivas, como se explicará más adelante, para llegar a la Cuota Líquida,

sumando a esta el saldo resultante de aplicar la tarifa del 10 % a la Base Especial de Ganancias y Pérdidas Patrimoniales.

Finalmente a la Cuota Líquida se le hacen reducciones establecidas por Ley, para llegar a la Cuota Final, a cancelar por el contribuyente, como persona física.

Esta metodología de cuantificación e integración de renglones y bases imponibles, se puede visualizar mejor en el diagrama No. seis y Ejercicio integral No. ocho.

El concepto de compensación de bases imponibles negativas para personas físicas está tipificado en el artículo 47 del Proyecto del Impuesto Sobre la Renta, tanto para la base liquidable general, como para la base especial formada por las Ganancias y Pérdidas de Capital.

El plazo para su compensación es de tres años siguientes, con la excepción de lo previsto en el art 85 del Proyecto, que podrá hacerse hasta por cinco años.

La compensación deberá realizarse en forma separada, para cada tipo de base liquidable.

No se dispone en la Ley vigente de este tipo de compensación para personas físicas, en forma explícita, ya que, la Ley No. 7092, en su artículo No. ocho, inciso g) solo se refiere a empresas industriales y empresas agrícolas, sin embargo, a mi criterio y por analogía, por tratarse del Título sobre el Impuesto sobre la Renta de las Utilidades, donde pueden ser contribuyentes tanto personas físicas, como

jurídicas, debe ser aplicado el mismo concepto, si bien no el de una compensación de pérdidas, pero si una deducción del gasto diferido.

Referente a las tarifas del impuesto para el caso de personas físicas y sobre la Ley actual ya se explicó anteriormente, que en forma resumida se aplica una escala que va de 0%, para un nivel de ingreso exento, un 10 %, para otro nivel de ingreso y un 15 % para el resto del ingreso.

Queda según el Decreto Ejecutivo 35547-H y 35546-H para el período fiscal 2010, de la siguiente manera:

1. Para rentas hasta 619.000,00 colones mensuales, está exento
2. Rentas de 619.000,00 hasta 929.000,00 colones mensuales un 10 %
3. Rentas de 929.000,00 de colones mensuales en adelante, un 15 %

La escala del impuesto presentada, de acuerdo con el Proyecto de Renta Global, para el cálculo del impuesto sobre la renta de la base liquidable general, es la siguiente:

1. Hasta 2.000.000,00 de colones mensuales la tarifa es de un cinco %
2. Sobre 2.000.000,00 hasta 4.000.000,00, de colones, la tarifa es de un 12%
3. De 4.000.000,00 hasta 8.000.000,00, de colones, la tarifa es de un 18%
4. De 8.000.000,00 hasta 15.000.000,00 de colones, la tarifa es de un 22%
5. De 15.000.000,00 hasta 30.000.000,00 de colones la tarifa es de un 26 %

6. Sobre 30.000.000,00 de colones la tarifa es de un 30 %

La escala establecida en la Ley actual es progresiva, pasando de 10% al 15 % y ahí se mantiene para cualquier nivel de ingreso, sin embargo, en la escala del proyecto, se muestra una mayor progresividad, pasando la tarifa del cinco % hasta un 30 %, quitando la base exenta que mantiene la actual, sobre todo protegiendo a las personas de ingresos medios bajos, de una carga tributaria menor, en comparación con las personas físicas con el nuevo proyecto, que no establece, ninguna cantidad exenta.

Se puede apreciar en el cuadro Número tres, con base es estas tarifas del proyecto el nivel de progresividad que existe, llegando a establecer el doble de la tarifa para una persona físicas con renta líquida superior a los 30 millones de colones.

Se muestra también en este cuadro la elasticidad que existe en el sistema para personas físicas hasta la aplicación de la tarifa marginal del 26 %, con una elasticidad en el sistema de un 1,53, lo que pudiera señalarse como un sistema progresivo y con una equidad vertical, en el tanto a mayor ingreso, mayor impuesto a cancelar.

Se puede en lo referente a la Cuota Final en la Ley actual una vez establecida, rebajar únicamente los adelantos que se hayan efectuado a cuenta, así como las retenciones realizadas por las entidades correspondientes, sin embargo, en el Proyecto de Renta Global se podrán deducir varios importes, según lo establece el

artículo 52, tales como el impuesto satisfecho por el traspaso de inmuebles, que haya provocado ganancias patrimoniales, las retenciones y los ingresos a cuenta, deducciones de transparencia fiscal internacional, así como las deducciones por doble imposición de dividendos, con algunas regulaciones, que se establecen.

Este cambio tan fuerte en la metodología de cálculo de la obligación tributaria, para una persona física, es de lo de mayor impacto en el Proyecto de Renta Global, en comparación con el Sistema de Renta actual.

Está entre otros aspectos que mantiene el proyecto, el que la persona física tendría la obligación de realizar declaraciones y autoliquidaciones, como lo sería en la actualidad las personas jurídicas y las físicas, con actividades lucrativas.

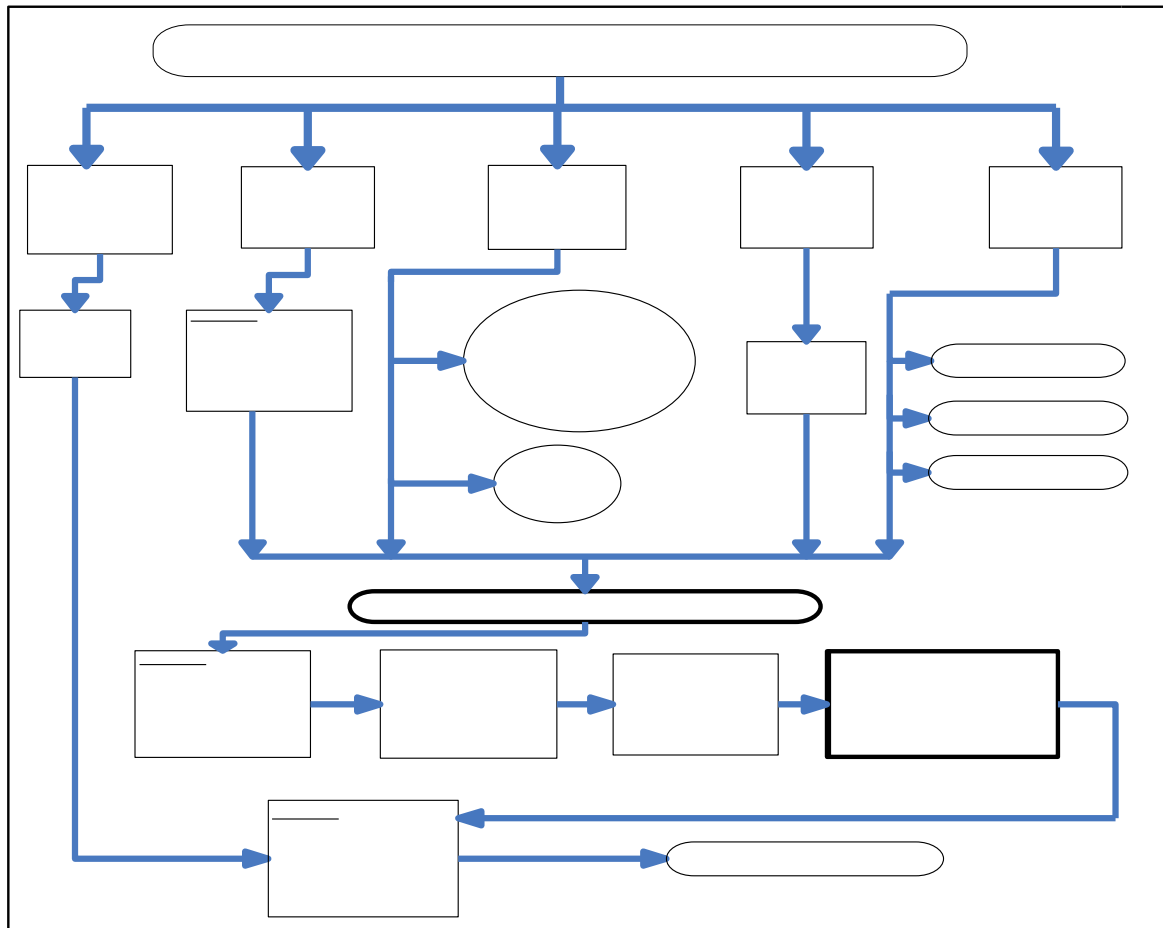
La persona física, con la Ley actual, con un salario en su relación de dependencia no tiene que hacer declaración de renta, en igual forma el que recibe una pensión o jubilación, le corresponde a la empresa, entidad, o persona que paga realizar la retención correspondiente y entregar al fisco en los siguientes quince días al pago correspondiente.

Igual como se realizó para la Unidad de estudio Utilidades, para esta Unidad de Estudio Personas Físicas, se realizarán Ejercicios Prácticos, que van a ayudar a desarrollar la metodología de cálculo, que lleva a determinar la obligación tributaria del contribuyente, como persona física.



#### **5.4.1 Proyecto Renta Global para Personas Físicas.**

Seguidamente se va a presentar el diagrama número cinco que muestra las diferentes bases imponibles para personas físicas, en una forma integrada, considerando el Proyecto de Renta Global, hasta llegar a la cuota del contribuyente, como Elementos Cuantitativo final.

**Cuantificación de Bases Imponibles para personas físicas nuevo Proyecto**

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda

## 5.5 Bases Imponibles y Tarifas para Personas Físicas y Jurídicas

Un primer aspecto a considerar en este aparte es que se relacionan dos Unidades de estudio: La Unidad de estudio Utilidades y la Unidad estudio Personas Físicas.

El propósito es analizar la relación existente entre los Elementos Cuantitativos, Ingresos, bases Imponibles y Tarifas, de las personas jurídicas y las personas físicas, para conocer su relación al detalle y nivel o grado de equidad que puede existir para un contribuyente, como personas jurídicas, como persona físicas o un contribuyente, como persona física en calidad de dependiente y otros.

Se conoce que las personas jurídicas con diferentes niveles de ingresos brutos, mantienen tarifas progresivas que van del 10 %, 20 % y 30% y que se aplica a su base neta, para el cálculo de la cuota final. A su vez que se encuentran tarifas para renta disponible, pago de dividendos, de un 15% y 5 %, según corresponda, para sociedades, cuando acreditan o pagan dividendos al exterior. Se aplica el 5 % cuando la empresas inscritas en las Bolsas de Comercio, reconocida oficialmente <sup>217</sup>.

También que no corresponde pagar el impuesto a que se refiere el artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, inciso c) cuando se traten de personas físicas.

---

<sup>217</sup> Para un mayor detalle considerar el artículo 18 Ley Impuesto Sobre la Renta, inciso a), párrafo primero.

Se encuentra por otra parte que en relación con las personas físicas hay dos grupos, las personas físicas con actividades lucrativas, incluyendo los profesionales independientes y personas físicas con actividades lucrativas, cuyas tarifas dependiendo del ingreso y para ser aplicadas a la base neta van del 10 %, 15 %, 20 % y 25%, y las personas físicas dependientes y otras, con una base exenta, un 10 % y un 15 % de su ingreso, dependiendo del nivel de éste

218 .

Es posible observar, de acuerdo con los conceptos de equidad vertical que ya se han analizado, que en el sistema tributario para las personas jurídicas, como en las personas físicas, con actividades económicas y dependientes, la tarifa que se aplica mantiene niveles de progresividad considerados, de manera que a mayor ingreso bruto, en el caso de personas jurídicas, se paga mayor impuesto, sobre su base imponible y en el caso de personas físicas con actividades lucrativas, a mayor base imponible, paga más impuestos y finalmente para el caso de personas físicas dependientes y otros, a mayor base imponible o ingreso, se paga también más impuesto.

Se debe en estos tres sistemas o formas de tributar, que tiene a disposición el contribuyente, como persona física o jurídica, revisar lo que pasa en la Unidad de estudio utilidades cuando un contribuyente, persona jurídica puede tener actividades en tres tipos de empresa, empresas con tarifa del impuesto sobre la

<sup>218</sup> Este fue otro de los aspectos analizado por los expertos encuestados en el sentido que los profesionales independientes tiene muchas posibilidades de pagar menos impuesto, en comparación con las personas físicas dependientes.

renta, que pagan el 30%, empresas con tarifa del impuesto sobre la renta, que pagan un 20 % y empresas con tarifas del impuesto sobre la renta, que pagan el 10%, dependiendo del nivel de ingreso bruto. No se va analizar aquí si existe una relación total de los socios, o no entre las tres sociedades, si las actividades son similares, o si están relacionadas, como para demostrar que es una sola actividad económica, ya que, puede obedecer al lugar, tiempo, naturaleza, compra y venta, de las actividades, que se constituyeron y se desarrollaron, se va asumir que es necesario.

Se puede encontrar a un contribuyente, que siendo persona jurídica diferente, tiene una ventaja comparativa de pago en el impuesto sobre la renta, siendo parte de su riqueza, como un todo, con diferentes tarifas, para su pago, donde una situación comentada como equidad vertical, en el sistema, con tarifas del 10 %, 20 % y 30 %, dependiendo del ingreso, podría convertirse en una inequidad horizontal, para el caso de personas jurídicas, ya que, no está acumulando toda su riqueza en una sola base y aplicando la tarifa del 20 % ó del 30 %, que podría corresponder.

Si se estuviera consolidando la información en una situación como esta , de varias actividades económicas en términos fiscales, sería una sola unidad económica de negocios y se aplicaría solo una tarifa, que podría no necesariamente ser del 30 %, o la del 10 %.

Si se analiza por otra parte el caso hipotético de una persona jurídica, con tarifa del 10 %, con ingresos brutos de 41.112.000,00, colones, suponiendo que su base imponible sea de un 10% (utilidad declarable), 4.111.200,00 colones, le correspondería pagar impuestos por la suma de 411.120,00 colones.

Ahora qué pasa si el socio no hace ninguna empresa y produce sus servicios o vende sus artículos, como persona física con actividades lucrativas, suponiendo el mismo nivel de ingresos, la misma base imponible, para el cálculo del impuesto,  $(4102.000-2747.000)*0.10)+(4102.000-4.111.200)*0.15)$  le corresponde pagar 136.880,00 colones, donde se observa una diferencia, en el pago del impuesto de 274.240,00 colones, que representa un 66 %, de lo que pagaría como empresa, con tarifa del 10%. Además, aquí se debe tener presente la ventaja que tiene las personas físicas, sobre la persona jurídica, al no tener que pagar el 15 % de su renta disponible, además, en las personas físicas tiene posibilidad de deducciones, aunque sean bajas, pero las tiene, en el caso de personas jurídicas, no las tiene, donde aumentaría la ventaja comparativa que tendría la persona física con actividades lucrativas y profesionales en comparación con las pequeñas empresas, de donde se desprende una situación de inequidad en el uso de figuras jurídicas y como personas físicas.

Es posible observar por otra parte, que las personas físicas con actividades lucrativas, tienen otra ventaja comparativa, en relación con las personas físicas dependientes y otras, suponiendo que tiene ingresos de 41.112.000,00 millones y

que su base neta es de un 10 % y que de ahí se calcula el impuesto de un 10 %, según tabla autorizada por la Administración Tributaria, lo que pagaría de impuesto sería la suma de 411.200,00 colones al año, como lo se detalla en el caso anterior.

Ahora si la persona física fuera empleado con este ingreso anual, cerca de 3.426.000,00 millones de colones por mes,  $(41.112.000,00/12)$ , pagaría mensualmente con una tarifa media del 12 %, la suma de 411.120,00 al mes , que al año sería 4.933.440,00 colones, con una gran inequidad en el sistema, en este caso con una relación de 10:1, entre la persona que tiene actividades económicas, como persona física, caso de servicios profesionales y actividades económicas y la persona física que presta servicios en una empresa, pública o privada, como empleado, lo que evidencia otra inequidad, aparte de de las ventajas del empleado, con el aguinaldo que está exento del impuesto sobre la renta.

Es sin duda que el sistema actual del Impuesto Sobre la Renta le produce un gran beneficio a las personas físicas con actividades lucrativas, lo que pudiera por un momento considerarse que es un voto de apoyo para reforzar la empresarialidad de las personas, en su condición personal, mejor todavía que como persona jurídica y mucho mejor que el caso de personas dependientes, patronales y otros con regímenes que le garantizan a la Administración Tributaria el tributo al estar

totalmente integrado en un sistema de planillas con la Caja Costarricense del Seguro Social, en el país.

No se ha considerado aquí que en el caso de de la persona física que además, tiene una tarifa de la CCSS del 9,17% y que además, de esta situación el sistema de pensiones tiene sus límites en los montos de la pensión, actualmente cerca de 1.200.000,00 de colones, aunque esté reportando un salario de 3.426.000,00 de colones mensuales, de acuerdo con su nivel profesional y de competitividad en el mercado, como lo planteado en esta situación, lo que podría una persona física con actividades lucrativas planear el monto de su salario, de manera que se acerque o logre coincidir, más, menos, con el monto de su pensión en el tiempo.

Se puede a manera de conclusión, considerar que se han analizado los Elementos Cuantitativos, Ingresos, Bases Imponibles y Tarifas, tomando en cuenta su relación y correlación para los casos de personas jurídicas, con tarifas del 10%, 20 % y 30 % y con niveles de ingresos diferentes, para su ubicación.

Se ha analizado por otro lado, el caso de personas físicas con actividades lucrativas, con niveles de base imponible y tarifas diferentes, como los dos Elementos Cuantitativos, a considerar, encontrando la ventaja que tiene una persona físicas con actividades lucrativas al aplicar las tarifas a las diferentes bases imponibles, contrario si tuviera su actividad lucrativa en una sociedad, con tarifas del 10 %, 20 % y el 30 %, donde al menos no se ha encontrado límite una



persona física puede tener actividades representadas por él, que por el nivel de ingreso podrían estar en las tarifas del 20 % y 30 %, con la ventaja de aplicar progresivamente las tarifas para este caso del 10 %, 15 % y 20 %.

Sabiendo por otra parte el caso de la persona física dependiente y otros, en comparación con persona física con actividades lucrativas, en el primero donde la persona dependiente tiene un 10 % o 15 % sobre lo que percibe, además, del 9,17 % de CCSS, mientras que la persona física en el caso de profesionales independientes tienen tarifas que van del 10 % al 20 %, pero sobre su base neta.

Toda esta situación que por un momento puede uno llamar inequidad en el sistema, estaría totalmente resuelto con el proyecto de renta global, donde se considera en una sola base todos los ingresos obtenidos por el contribuyente, para luego aplicar una sola tarifa progresiva, sin estar considerando el nivel de ingresos, la base imponible y diferentes tarifas, para cada situación <sup>219</sup>.

---

<sup>219</sup> Lo más reciente la publicación de la Nación del 5 de febrero del 2010, en el cual la Contraloría General de la República denuncia alta evasión en el pago de renta. Señala que el estudio revela que la fuga de dinero es del 64 % sobre el total estimado de impuestos. En la publicación se indica que se le da un plazo de seis meses al Ministerio de Hacienda para que cumpla las disposiciones solicitadas por el ente Contralor. Se comenta por los especialistas que ha habido una serie de mejoras en el sistema, que el porcentaje de evasión ha disminuido con los porcentajes de evasión del inicio de la década, 2001 y 2007, con un 75%. El plan de mejora considera como aspectos importantes especialmente de tipo cultural del contribuyente y el Proyecto de Tributación Digital.

Se tienen los informes de la CGR de diciembre 2005, 2006 y 2008, donde en igual forma se enfocan estos temas, el cual ha tenido sus connotaciones como la planteada por Torrealba (2009), como la Paradoja del uso de los métodos contables, sobre todo al considerar un análisis lineal, sin entrar a detallar verdaderamente los márgenes de los diferentes sectores que participan en la economía del país, aspecto analizado más adelante.

## 5.6 Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre las Remesas

Su enfoque de cálculo en la tercera unidad de estudio, con retención, con el caso de los Impuesto Sobre la Renta, de las Remesas al Exterior, es similar a la unidad de estudio del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el tanto el monto del hecho generador, es la base de cálculo, para aplicar las tarifas correspondientes.

Los Elementos Cuantitativos estudiados fueron el Ingreso, la Base Imponible, la Tarifa y la Cuota Final. No se consideran los gastos, ya que, precisamente en el momento en que se establece el hecho generador, se define el monto, como su base imponible.

Este impuesto en términos de las Finanzas Públicas del Estado, representó un 4 % del total de ingresos por concepto de impuesto sobre la renta en el país, un 0,16 % del PIB, por lo que ocupa el cuarto lugar de los estudiados, el de las Utilidades, dividendos e intereses, personas físicas y ahora el de las Remesas al Exterior <sup>220</sup>.

---

<sup>220</sup> Ingresos Tributarios del Gobierno Central, 2007, Ministerio de Hacienda.

Se estima que a su vez el origen del impuesto sobre las remesas al exterior, el mismo corresponde a un 80% a lo pagado por las empresas y un 20 % por las personas físicas <sup>221</sup>.

### **Hecho Generador y la Base Imponible como Elementos Cuantitativos:**

Este grava toda renta o beneficio de fuente costarricense, destinada al exterior; de acuerdo con el artículo 52 de la Ley 7092, sobre el objeto del impuesto.

El artículo 53 establece que el impuesto se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior.

Son rentas de fuente costarricense, de acuerdo con el artículo 54 de la Ley 7092, las siguientes:

a) Las provenientes de bienes inmuebles situados en el territorio de la República, tales como alquileres, arrendamientos, usufructos, a título oneroso, y otras contrataciones de bienes raíces.

---

<sup>221</sup> Como criterio, por no contar con la estadística, todavía, para esa separación por parte del Ministerio de Hacienda.

b) Las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en el país, tales como intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, dividendos, participaciones sociales y, en general, por el reparto de utilidades generadas en el país, ahorros, excedentes e intereses provenientes de las cooperativas y asociaciones solidaristas y similares, constituidas en el país; arrendamiento de bienes muebles, regalías, subsidios periódicos, rentas vitalicias y otras que revistan características similares; la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido como consecuencia de contratos de ahorro y capitalización; las herencias, legados y donaciones; y los premios de las loterías nacionales.

c) Las originadas en actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros depósitos naturales; las provenientes de servicios públicos, por el ejercicio de profesiones, oficios, arte y toda clase de trabajo remunerado, por la prestación de servicios personales o por el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República, sea que la renta o remuneración consista en salarios, sueldos, dietas, honorarios, gratificaciones, regalías, ventajas, comisiones, o en cualquier otra forma de pago o compensación originada en la relación laboral.

Se incluyen los ingresos por licencias con goce de sueldo, salvo que se trate de licencias para estudios debidamente comprobados y siempre que los montos de que se trate constituyan renta única, bajo las previsiones del presente artículo, y los pagos -cualquiera que sea la denominación que se les dé-, las pensiones, jubilaciones y semejantes -cualquiera que sea su origen- que paguen o acrediten el Estado, sus instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las empresas o entidades privadas o de capital mixto de cualquier naturaleza.

ch) Las que por concepto de aguinaldo o decimotercer mes les paguen o acrediten a sus trabajadores el Estado y las instituciones públicas o privadas.

d) Los pagos o créditos que se realicen por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase. Todo otro beneficio no contemplado en los incisos precedentes que haya sido generado por bienes de cualquier naturaleza o utilizado en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en el territorio de la República.

También el artículo 55 establece los casos especiales de rentas de fuente costarricense. Sin perjuicio de las reglas establecidas en el artículo anterior, también se consideran de fuente costarricense:

a) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas les paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior. En el caso de remuneraciones de diplomáticos y de agentes consulares solamente se gravará la parte del ingreso consignado en la ley Nº 3530 del cinco de agosto de 1965.

b) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que se les paguen a los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad, el domicilio de los beneficiarios de las rentas y de los países entre los que se realice el tráfico.

c) Los intereses y comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aún cuando el pago o crédito de tales intereses y comisiones, o el reembolso del capital, se efectúe fuera del país.

ch) Los ingresos provenientes de la exportación de bienes.

d) Los ingresos provenientes del transporte y las comunicaciones entre la República y países extranjeros, y viceversa, cuando las empresas que presten los servicios estén domiciliadas en el país, o cuando tales servicios se contraten en él por medio de agencias o representaciones de empresas extranjeras.

e) Los ingresos que resulten por la diferencia entre el precio de venta, en el país, de mercancías de toda clase, recibidas por agencias o representantes de empresas extranjeras, y su valor de importación, así como los ingresos obtenidos por dichas agencias o representantes, por la contratación en el país de servicios de cualquier naturaleza para ser prestados en el exterior.

f) El producto del suministro de noticias desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

g) Los ingresos obtenidos por personas no domiciliadas en el país, provenientes de la producción, la distribución, la intermediación y cualquier otra forma de negociación, en el país, de películas cinematográficas y para la televisión, "videotapes", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión y difusión de imágenes y sonidos.

h) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

El artículo 56 de la Ley 7092 establece que los contribuyentes de este impuesto son las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que perciban rentas o beneficios de fuente costarricense.

Son sin embargo, responsables solidarios de las obligaciones establecidas en esta ley, incluso del pago del impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica que efectúen la remesa o acrediten las rentas o beneficios gravados.

El artículo 57 de la Ley 7092 establece que los contribuyentes a que se refiere este título son subrogados en el cumplimiento de todas las obligaciones que establece esta ley, por las personas domiciliadas en el país que efectúen los pagos o créditos correspondientes.

La obligación de retener y pagar el impuesto a que se refieren los artículos 18 y 19 y el inciso c) del artículo 23 de esta ley, subsiste aun en el caso en que el contribuyente esté ocasionalmente en el país.

El artículo 58 define que la base de imposición será el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior. Es decir, se trata de una base de carácter bruto, señala Torrealba (2009).



### Las Tarifas como Elemento Cuantitativo:

El artículo 59 establece las tarifas aplicables a la base imponible, para el cálculo del impuesto sobre la renta por concepto de Remesas al Exterior, tal y como se detalla:

- Por el transporte y las comunicaciones se pagará una tarifa del ocho punto cinco por ciento (8.5%).
- Por las pensiones, jubilaciones, salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia se pagará una tarifa del diez por ciento (10%).
- Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia se pagará una tarifa del quince por ciento (15%)<sup>222</sup>. Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).

---

<sup>222</sup> En Imposición Sobre la Renta, Torrealba (2009) se explica cómo el 15 % a que se refiere en este inciso, por lo pagos establecidos sin que medie relación de dependencia, mientras que lo establecido en el artículo 26, que aunque parece muy similar, se refiere a extranjeros no domiciliados en el país que obtengan rentas de fuente costarricense, por la prestación de servicios personales de cualquier naturaleza, los cuales deberán pagar un impuesto del 15 %, atendiendo a lo que se establece en el artículo 60 que señala que el impuesto a que se refiere este título constituye pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios en el exterior.

- Por la utilización de películas cinematográficas, películas para televisión, grabaciones, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio de difusión similar de imágenes o sonidos, así como por la utilización de noticias internacionales se pagará una tarifa del veinte por ciento (20%).
- Por radionovelas y telenovelas se pagará una tarifa del cincuenta por ciento (50%).
- Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales a que se refieren los artículos 18 y 19 de esta ley se pagará una tarifa del quince por ciento (15%), o del cinco por ciento (5%), según corresponda.
- No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior o a las entidades financieras de éstos-, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías.
- Tampoco se pagará el impuesto por los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean

utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones.

- Cuando se trate de arrendamiento por actividades comerciales, se pagará una tarifa del quince por ciento (15%) sobre los pagos remesados al exterior. La Dirección General de la Tributación Directa reglamentará, en todo lo concerniente, este tipo de financiamiento, por arrendamiento. Por cualquier otro pago basado en intereses, comisiones y otros gastos financieros no comprendidos en los enunciados anteriores se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).
- Por el asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%).
- Por cualquier otra remesa de las rentas de fuente costarricense referidas en los artículos 54 y 55 de la Ley 7092 (\*) de esta ley, no contempladas anteriormente, se pagará una tarifa del treinta por ciento (30%). (Así

reformado por el artículo 111 de la Ley de Presupuesto No. 7097 de 1º de setiembre de 1988).

### **La cuota y pago como Elemento Cuantitativo:**

El artículo 60 de la Ley 7092 se refiere a la liquidación y pago de las Remesas en el cual este impuesto deberá liquidarse en el momento en que ocurra el hecho generador, y su pago deberá verificarse dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente de sucedido aquél.

Los agentes de retención o de percepción, o los representantes de los contribuyentes a que se refiere este título, son solidariamente responsables del pago del impuesto y de los recargos, multas e intereses que correspondan.

El impuesto a que se refiere este título constituye pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios en el exterior.

El artículo 61 de la Ley 7092 define los casos especiales para tratar utilidades en Costa Rica. En el caso del gravamen sobre las utilidades, dividendos y participaciones sociales, intereses, comisiones, gastos financieros, patentes, regalías, reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de toda clase, a que se refiere el artículo 59 (\*) de esta ley, la Administración Tributaria queda facultada para eximir total o parcialmente del impuesto, cuando las personas que deban

actuar como agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados, comprueben, a satisfacción de la Administración Tributaria, que los perceptores de tales ingresos no les conceden crédito o deducción alguna en los países en que actúen o residan, por el impuesto pagado en Costa Rica, o cuando el crédito que se les concede sea inferior a dicho impuesto, en cuyo caso solamente se eximirá la parte no reconocida en el exterior.

No procederá eximir del gravamen a que se refiere el párrafo anterior, cuando las rentas mencionadas no se graven en el país en que actúen o residan sus perceptores con un impuesto sobre la renta similar al que establece esta ley.

El artículo 61 de la Ley 709, bis, establece el Impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no domiciliados en el país como contribuyentes del impuesto establecido en el presente artículo, los bancos o las entidades financieras no domiciliados en Costa Rica que formen parte de un grupo financiero nacional, definido en los términos de la sección III del capítulo IV de la Ley Orgánica del Banco Central, Nº 7558, de 3 de noviembre de 1995; asimismo, los bancos o las entidades financieras no domiciliados en Costa Rica, vinculados con una entidad financiera o un banco domiciliados en Costa Rica, en tanto se encuentren acreditados como entidades financieras de primer orden para efectos del beneficio establecido por el artículo 59 de la Ley del impuesto sobre la renta, Nº 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

Se entiende para los efectos de esta Ley, que existirá vinculación entre:

a) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliados en Costa Rica cuando la primera entidad posea una participación directa o indirecta en el capital social, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

b) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica en el cual una sociedad costarricense posea una participación directa o indirecta en el capital social igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

c) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliados en Costa Rica, en los cuales el mismo grupo de interés económico posea una participación, directa o indirecta, en el capital social de ambas sociedades, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

Se entenderá para los efectos de los incisos a), b) y c) anteriores, que existe vinculación entre ambas sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra, o cuando el poder de decisión sobre ambas sociedades es ejercido por un mismo grupo de interés económico.

Los contribuyentes indicados en el párrafo anterior deberán pagar, en sustitución del impuesto sobre las remesas al exterior, un impuesto en moneda nacional, equivalente a ciento veinticinco mil dólares estadounidenses anuales (\$125,000,00). El período del impuesto correrá del 1º de enero al 31 de diciembre de cada año; se devengará el 1º de enero y se autoliquidará y cancelará, directamente o por medio de un agente de percepción, según se define en el próximo párrafo, mediante la presentación de una declaración jurada y el pago simultáneo, en los formularios o medios establecidos al efecto por la Dirección General de Tributación, dentro de los primeros quince días naturales del mes de enero de cada año. Al iniciarse actividades, deberá pagarse el impuesto en forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de inicio de actividades y el final del período fiscal.

La sociedad controladora del grupo financiero nacional será agente de percepción del impuesto, en régimen de solidaridad. Asimismo, serán agentes de percepción las sociedades vinculadas a la entidad no domiciliada.

Los contribuyentes, directamente o mediante su agente de percepción, deberán inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, utilizando el formulario o los medios establecidos al efecto por la Dirección General de Tributación, durante los quince días naturales posteriores a la vigencia de esta Ley o al iniciar actividades.

El retraso en la declaración y el pago del impuesto establecido en el presente artículo, por un plazo mayor que quince días naturales, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones, las cuales tendrán carácter accesorio de las sanciones correspondientes según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

i) Cuando se trate de las entidades financieras o los bancos no domiciliados en Costa Rica, que formen parte de un grupo financiero nacional, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, a solicitud de la Administración Tributaria, procederá a la desinscripción de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como parte del grupo financiero. Asimismo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la acreditación de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Nº 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

ii) Cuando se trate de las entidades referidas en los incisos a), b) y c) del presente artículo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Nº 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.



Las sanciones estipuladas anteriormente se mantendrán vigentes mientras persista la situación de incumplimiento. La resolución mediante la cual se disponga la desinscripción o la reinscripción de una entidad financiera o un banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 59 de la Ley del impuesto sobre la renta, Nº 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, deberá ser publicada en el diario oficial "La Gaceta."

Seguidamente se presenta la figura número seis que muestra las tarifas de las Remesas al Exterior, según la situación actual:

### Impuesto Actual Sobre Remesas al Exterior

<input type="text"/>	
<input type="text"/>	
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda

Sobre el tema de las remesas al exterior voy a referirme a un comentario producto del cuestionario de Expertos realizado en la presente investigación en el sentido que las tarifas carecen de justificación hoy día y que falta claridad, lo cual se considera que no son razonables, ni equitativas, ya que, existen siempre elementos de subjetividad, para el cumplimiento. Se considera que con un sistema de renta mundial los ricos pueden llevar el dinero para paraísos fiscales y los pobres no lo pueden hacer. Continúa el comentario en el sentido que Costa Rica no importa capitales en la misma medida que los exporta, deber se igual, para que exista simetría en esto y la tarifa, para lo cual debería ser no de un 15 %, sino de un 30 % igual que las utilidades.

Esta opinión me parece muy importante, no solo por la simplicidad del sistema, estandarización y equidad, lo cual debe evaluarse, a la hora de echar a caminar el nuevo sistema de renta global y mundial. La opinión generalizada fue que se debe hacer una revisión sobre todo el sistema de remesas al exterior, para que existan tarifas más equivalentes, a las tarifas del impuesto sobre la renta sobre las utilidades.

### **Contrastes con el Proyecto de Renta**

Se analizan en esta parte de la Unidad de estudio, el Impuesto Sobre la Renta, de las Remesas al Exterior, llamado en el Proyecto de Renta Global, Impuesto Sobre la Renta de no Residentes, los contrastes que existen entre la Ley actual y el Proyecto, referente a las Remesas al Exterior y los no Residentes.

También se considera la figura llamada las Rentas obtenidas mediante establecimientos permanentes, con una base imponible general, tanto para sociedades, como para las personas físicas.

Se hacen en el proyecto de renta global, cambios importantes en las tarifas establecidas actuales, así como en los diferentes conceptos.

El capítulo IV del Impuesto sobre la renta, establece el impuesto sobre las remesas al exterior y el artículo 52 de la Ley 7092 define que el impuesto grava toda renta o beneficio de fuente costarricense, destinada al exterior.

El artículo 53 de la Ley 7092 de la misma Ley indica que el impuesto se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior.

El artículo 124, en el Proyecto de Renta Global, señala que constituye el hecho generador, la obtención de rentas o beneficios, dinerarias o en especie, con mediación de establecimiento permanente o sin ella, en territorio costarricense por los contribuyentes.

El inciso 2 de este mismo artículo, considera que se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

Se establecen dos aspectos de importancia en el Proyecto, primero el concepto de que exista un establecimiento permanente, o si no existiere y segundo el concepto de renta presuntiva, en caso de prestaciones y cesiones de bienes o servicios. Estos dos aspectos no están debidamente detallados en la legislación actual, pero, considero que como una realidad económica, deberá ser gravada cualquier renta, según los cánones legales establecidos.

No se establece claramente en la Ley actual el capítulo de Rentas exentas, mientras que en el Proyecto el artículo 126 sí detalla con claridad varias rentas, que no están afectas al impuesto sobre las remesas al exterior, como las indicadas en el artículo 8 de este proyecto, para personas físicas, las provenientes para fideicomisos sin fines de lucro, intereses a entidades reconocidas por el Banco Central, pagos a proveedores, actividades de explotación económica, utilidades y dividendos sobre no residentes del Régimen de Zonas Francas.

El hecho de no existir un capítulo sobre estas rentas exentas, en la legislación actual, no quiere decir que la Administración Tributaria, con buen criterio, no las considere como exentas.

Tampoco establece la Ley actual el concepto de las Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, situación que sí se define se en los artículo 127,

128, 129 y 130 del Proyecto, entidades como sedes, sucursales, oficinas, talleres, almacenes, tiendas u otros, que residan en el país.

Como lo establece el artículo 130 del Proyecto, por otra parte la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas, para rentas de actividades económicas, así como para otras rentas, como se detalla en los demás incisos del mismo artículo 130, del Proyecto.

El artículo 135, inciso 1, del Proyecto de Renta Global, define con carácter general, la base imponible correspondiente a las rentas que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin medición de establecimiento permanente, estará constituida por su importe íntegro o monto total.

La base imponible en la Ley actual, según el artículo 58, será el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior.

Referente a las tarifas de las remesas al exterior, como lo indica la Ley actual o renta de no residentes, según el Proyecto, se encontraron las siguientes diferencias y similitudes:

**Cuadro de contrastes sobre las tarifas de la Ley actual y Proyecto, para los pagos por remesas al exterior y pagos a no residentes en el país.**

CONCEPTO	TARIFA ACTUAL	TARIFA PROPUESTA
Transporte y comunicaciones	8.5%	10%
Honorarios, comisiones y dietas	15%	15%
Reaseguros y reafianzamientos	5.5%	10%
Películas y grabaciones	20%	25% <sup>223</sup>
Por radionovelas y telenovelas	50%	25% <sup>224</sup>
Utilidades y dividendos	15% y 5 % según corresponda.	12%
Intereses y otras	15%	15%
Pensiones, Jubilaciones y salarios	10%	8% y 10 %
Otros pagos financieros	15%	15%
Asesoramiento técnico, financiero y otros	25%	25%
Cualquier otra remesa	30%	25%
Ganancias Patrimoniales	NA <sup>225</sup>	10%

<sup>223</sup> Se utiliza la tarifa del inciso a), artículo 136, de carácter general, de un 25 %.

<sup>224</sup> Se utiliza la tarifa del inciso a), artículo 136, de carácter general, de un 25 %

Adquisiciones gratuitas	N/A	10%
Arrendamiento de bienes de capital	N/A	15%
Rentas por cesión de capitales	N/A	12%

Se puede observar en el cuadro anterior que las diferencias de mayor impacto entre este Elemento Cuantitativo de la Ley actual y el Proyecto de Renta Global, están en los conceptos de seguros, pasando de 5,5 % a 10 %

- Lo que correspondiente a radionovelas y telenovelas se reduce a la mitad, de 50% al 25 %
- En el caso de reaseguros y reafianzamientos aumenta de 5,5 % a un 10 %
- Por utilidades y dividendos se reduciría de 15 % al 12%
- Transporte y comunicaciones pasaría de 8,5% al 10%
- Se incluyen las ganancias de capital con un 10 % y las cesiones de capital con un 12%
- Cualquier otra remesa no considerada en forma específica deberá pagar en lugar del 30 %, un 25 %, con el Proyecto de Renta Global.

Deben cancelar en forma anual, en el caso de bancos o entidades financieras no domiciliadas en Costa Rica que formen parte de un grupo financiero nacional y que tengan vinculación, según lo establecen los incisos del artículo 61bis, de la

---

<sup>225</sup> No aplica, ya que, la legislación actual no establece tarifa en forma específica para estos conceptos.



Ley actual, un impuesto del \$125.000,00 y en el caso del Proyecto de Renta Global, artículo 142, inciso 1), su tratamiento debe hacerse, para efectos de sus obligaciones tributarias en el país de acuerdo con lo establecido para los no residentes que operen, por medio de establecimiento permanente en el país.

## CAPÍTULO 6

### EJERCICIOS PRACTICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### 6.1 Introducción

Como se ha estado indicado en el presente capítulo se hacen ejercicios prácticos, a los datos estudiados sobre el análisis, aplicación y relación de los Elementos Cuantitativos, en la determinación de la obligación tributaria, sobre los diferentes niveles de ingresos, gastos, bases imponibles y tarifas, para empresas grandes, medianas y pequeñas, así como para el caso de las personas físicas, con actividades lucrativas, con escenarios en cada caso, donde se refleja la situación actual y la situación del contribuyente en contraste con el Proyecto del Impuesto Sobre la Renta, en cuanto su obligación tributaria.

También se desarrollan ejercicios prácticos a diferentes niveles de ingresos y tarifas, para personas físicas en la condición de dependencia, pensión, jubilación u otros, para la determinación de la obligación tributaria, de igual manera, con la legislación actual y con el Proyecto del Impuesto Sobre la Renta Global.

Se hace un resumen sobre los resultados obtenidos con los ejercicios prácticos desarrollados utilizando la información de los diferentes escenarios, valorándose de esta forma el posible impacto que se tendría en cada uno de los casos de hacer un cambio de la Ley actual al nuevo proyecto de renta global y con una

nueva estructura de base imponible que englobe todas las rentas y tarifas, para el contribuyente.

Se llevan a cabo proyecciones del impuesto sobre la renta para valorar la viabilidad económica de echar a caminar el Proyecto del Impuesto Sobre la Renta Global, en el país, así como estimaciones y el análisis de algunos criterios encontrados sobre los problemas de evasión que se podría estar presentando en el país, de acuerdo con los informes de la Contraloría General de la República, sobre el sistema de renta producto, vigente en la actualidad en el país.

También para conocer un poco más sobre el nivel de igualdad o desigualdad entre las bases y tarifas aplicadas se analizan las tarifas y bases aplicadas, tanto a las personas físicas, como a las personas jurídicas.

Se analizan por otro lado, las tarifas de los impuestos de Costa Rica y otros países, como Elementos Cuantitativos, considerando además, la carga tributaria, gastos y el índice de desarrollo humano, como uno de los aspectos de mayor importancia en un país, donde se materializan las grandes acciones del Estado.

También se incluye en calidad de síntesis un análisis comparativo sobre el sistema de renta actual y el proyecto de Renta Global

Finalmente se obtienen relaciones de los Elementos Cuantitativos, ya estudiados, respecto al contexto económico del país, para poner en perspectiva

posibles acciones y propuestas del presente trabajo, como se detalla en el capítulo seis.

## **6.2 Análisis con ejercicios prácticos para personas jurídicas.**

Aquí se presentan tres ejercicios prácticos para personas jurídicas, así como el caso de personas físicas con actividades lucrativas, simulando datos de un contribuyente, de manera que permita mostrar las variables claves para el uso y manejo de los Elementos Cuantitativos que se estudian y poder determinar así la obligación tributaria, según la Ley actual y con el nuevo proyecto de Renta Global.

### **Ejercicio práctico con una tarifa del treinta por ciento**

Se trata de la empresa Z que obtuvo ingresos totales de 180.000.000,00 de colones en el año 2007, por actividad normal de la empresa. Recibió además, 10.000.000,00 colones por utilidad en venta de un terreno, tiene además, 5.000.000,00 de colones corresponden al incremento patrimonial de la empresa, sin ninguna justificación de exoneración.

Nos del impuesto sobre la renta. La empresa tiene 100.000.000,00 de gastos, de los cuales 80.000.000,00 son gastos deducibles y 20.000.000,00 gastos no deducibles, por la depreciación por reevaluación, además, de las cuotas de Establecimientos Mercantiles. En su revisión de fin de período determinó que existían ganancias en su patrimonio injustificadas por 5.000.000,00, y que había

recibido de parte del Estado Costarricense 5.000.000,00, de colones, como apoyo a su actividad empresarial, por su gran ayuda a la comunidad.

Se desea determinar los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta:

Ingresos, Gastos, la Base Imponible, la Tarifa y la Cuota final, del ISR a cancelar al fisco, con fecha de cierre al 30 de setiembre del 2007, con los dos escenarios, el de la Ley actual y con el proyecto del ISR, sin considerar ningún recargo por intereses, ni multas.

## DESARROLLO DEL EJERCICIO No. 1:

## ESCENARIO 1-A, CON LEY ACTUAL

## ESCENARIO 1-B, CON PROYECTO DEL ISR

(En colones Costarricenses)

DESCRIPCION DE LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS	ESCENARIO 1-A	ESCENARIO 1-B
INGRESOS	180,000,000	180,000,000
Otros Ingresos:	15,000,000	15,000,000
1.Venta activos	10,000,000	10,000,000
2.Donaciones del Estado	5,000,000	5,000,000
GASTOS TOTALES	100,000,000	100,000,000
UTILIDAD DEL PERIODO	95,000,000	95,000,000
Más:		
a.Gastos no deducibles	20,000,000	0
b.Ganancias injustificadas	5,000,000	5,000,000
c.Donación del Estado	0	5,000,000
BASE IMPONIBLE	120,000,000	105,000,000
TARIFA	30%	30%
CUOTA FINAL	36,000,000	31,500,000
INCREMENTO ABSOLUCTO		-4,500,000
INCREMENTO PORCENTUAL		-13%
UTILIDAD NETA DEL PERIODO	59,000,000	63,500,000

**COMENTARIOS SOBRE EL EJERCICIO No. 1:**

El ejercicio presentado muestra todos los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual y del Proyecto del Impuesto Sobre la Renta, los Ingresos, Gastos, Base Imponible, Tarifa y Cuota, para aplicar la tarifa del 30 % las utilidades de una empresa.

Se parte en la situación actual para aplicar esta tarifa, según el tamaño de la empresa, de un monto superior de 62.444.444,00 colones en el caso del año 2007, de ingresos brutos <sup>226</sup>, para calcular el impuesto a la base imponible, según la Ley actual, de manera que su cálculo es lineal, a la hora de determinar la obligación tributaria del contribuyente. Para este caso no se estarían considerando las empresas de alta contribución a la innovación y modernización productiva, ni a las Pequeñas y Medianas que calificará el Ministerio de Economía, de acuerdo conl Proyecto del Impuesto Sobre la Renta.

Aquí se puede apreciar que existe una diferencia entre la utilidad financiera del período, la base imponible o utilidad fiscal y la utilidad neta del período, la primera que corresponde a los resultados operativos del período, sin rebajar ni sumar ingresos no gravables y gastos no deducibles, la base imponible de donde se va aplicar la tarifa tributaria realizando los ajustes correspondientes y la utilidad

---

<sup>226</sup> Se mantiene la actualización de las tarifas y créditos del impuesto sobre la renta para el año 2007, sin actualizar más la información a efecto de no provocar distorsiones inflacionarias con los datos absolutos manejados en el proyecto del impuesto sobre la renta.

neto del período ya rebajando el impuesto a pagar al Estado Costarricense, de lo cual queda un saldo en el escenario A de 59.000.000,00 de colones y el escenario B de 63.500.000,00 colones, produciéndose una disminución en el pago del impuesto sobre la renta en el Escenario 1-B, en comparación con el Escenario 1-A, de 4.500.000,00 de colones, que equivale a un 13%, que se debe especialmente a que como está planteado el nuevo proyecto del ISR se permite como gasto deducible la depreciación por revaluación de activos fijos y la deducción como gasto del Crédito Mercantil, cuando una empresa lo paga, en el momento que adquiere una actividad empresarial.

Está planteado en el artículo 144 del Proyecto de ISR, que podrá haber una reducción del Impuesto Sobre la Renta para las empresas cinco años después de aprobada la Ley, de manera que pueda disminuir la tarifa impositiva del 30 % al 26 %

Sensibilizar cualquier Elemento Cuantitativo puede provocar variaciones importantes en la cuota final que debe pagar un contribuyente, aparte de la tarifa que sea aplicada.

Aquí no se tendría la evidencia de una situación de elasticidad entre los dos sistemas del impuesto sobre la renta debido que se está en presencia de una sola tarifa marginal del 30 %.



### **Ejercicio práctico con una tarifa del veinte por ciento**

La empresa Y obtuvo ingresos totales de 50.000.000,00 de colones, en el año 2007, de los cuales 40.000.000,00 son ingresos gravables y 10.000.000,00 son no gravables, la cual estaría calificada como Microempresa por el Ministerio de Economía. Esta empresa tiene 20.000.000,00 de gastos, de los cuales 15.000.000,00 son gastos deducibles y 5.000.000,00 gastos no deducibles.

Se desea determinar Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta: Ingresos, Gastos, La Base imponible, La Tarifa y La Cuota Final del ISR a cancelar al fisco, con fecha de cierre al 30 de setiembre del 2007, con dos escenarios, el 2-A para la Ley actual y el escenario 2-B, para el Proyecto de ISR, sin ningún recargo por intereses, ni multas.

Se considera que el caso de el nuevo proyecto sería una microempresa calificada por el Ministerio de Economía Industria y Comercio, por la tarifa preferencial del 10 % hasta cierto sobre los primeros ocho millones de colones de utilidades netas, luego se aplica el tipo de tarifa general para sociedades.

## DESARROLLO DEL EJERCICIO No. 2

## ESCENARIO 2-A, CON LEY ACTUAL

## ESCENARIO 2-B, CON PROYECTO DEL ISR

(En colones Costarricenses)

DESCRIPCION DE LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS	ESCENARIO 2-A	ESCENARIO 2-B
INGRESOS	50,000,000	50,000,000
GASTOS TOTALES	20,000,000	20,000,000
UTILIDA DEL PERIODO	30,000,000	30,000,000
Menos:		
Ingresos no gravables	5,000,000	5,000,000
Más:		
Gastos no deducibles	5,000,000	5,000,000
BASE IMPONIBLE	30,000,000	30,000,000
PRIMEROS 8.000.000,00		8,000,000
TARIFA	20%	10%
CUOTA PARCIAL		800,000
SALDO BASE IMPONIBLE		22,000,000
TARIFA		30%
CUOTA PARCIAL		6,600,000
CUOTA TOTAL	6,000,000	7,400,000
INCREMENTO ABSOLUTO		1,400,000
INCREMENTO PORCENTUAL		23%
UTILIDAD NETA DEL PERIODO	24,000,000	22,600,000

**COMENTARIOS SOBRE EL EJERCICIO No. 2:**

Igual que en el ejercicio No.1 este refleja todos los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, Ingresos, Gastos, Base Imponible, Tarifa y Cuota Final, con dos escenarios, el escenario 2-A para la Ley actual y el escenario 2-B para el proyecto del Impuesto Sobre la Renta.

Se muestran los cálculos para una empresa mediana, utilizando la información de ingresos para aquellas empresas con una tarifa del 20 %, cuyos ingresos brutos para el período fiscal 2007 están en el rango de 31.043.000 a 62.444.000,00 colones.

Una vez calculados los datos en los diferentes Elementos Cuantitativos, se obtiene la Utilidad del Período, la Base Imponible o Utilidad Fiscal y finalmente la Utilidad Neta del Período. En este caso debe señalarse que la Utilidad del Período es igual que la Utilidad Fiscal debido que se da una compensación entre Ingresos no Gravables y los Gastos No deducibles, no así en el caso de la Utilidad Neta del período, para lo cual debe rebajarse el pago de impuestos al Estado Costarricense.

Se observa que para el cálculo del impuesto sobre la renta para este tipo de empresas con tarifa actual del 20 % homologándolas con el nuevo proyecto se aplicaría un 10 % sobre los primeros 8.000.000,00 de colones de utilidad y luego a saldo restante de la base imponible o utilidad fiscal se aplicaría el 30 % lineal

sobre el saldo, cuyo producto deberá sumarse al saldo anterior, como se demuestra, hasta obtener la cuota final a pagar al Estado Costarricense, se produce un incremento en el pago del impuesto de 1.400.000,00, entre el Escenario 2-A y el Escenario 2-B, equivalente a un 23 %.

Tampoco se puede hablar analizar en este caso la elasticidad, debido que se está en presencia del uso de una sola tarifa en cada sistema, para la Ley actual y para el Proyecto de Renta Global.

### **Ejercicio práctico con una tarifa del diez por ciento**

La empresa X obtuvo ingresos totales de 30.000.000,00 de colones, en el año 2007, de los cuales 25.000.000,00 son ingresos gravables y 5.000.000,00 son no gravables. La empresa tiene 10.000.000,00 de gastos, 8.000.000,00 son gastos deducibles y 2.000.000,00 gastos no deducibles. Se desea determinar Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta: Ingresos, Gastos, La Base imponible, La Tarifa y La Cuota Final del ISR a cancelar al fisco, con fecha de cierre al 30 de setiembre del 2007, con dos escenarios, considerando la Ley actual y el Proyecto de ISR, sin ningún recargo por intereses, ni multas.

## DESARROLLO DEL EJERCICIO No. 3:

## ESCENARIO 3-A, CON LEY ACTUAL

## ESCENARIO 3-B, CON PROYECTO DEL ISR

(En colones Costarricenses)

DESCRIPCION DE LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS	ESCENARIO 3-A	ESCENARIO 3-B
INGRESOS	30,000,000	30,000,000
-		
GASTOS TOTALES	10,000,000	10,000,000
UTILIDAD DEL PERIODO	20,000,000	20,000,000
Menos:		
Ingresos no gravables	5,000,000	5,000,000
Más:		
Gastos no deducibles	2,000,000	2,000,000
BASE IMPONIBLE	17,000,000	17,000,000
PRIMEROS		8,000,000
TARIFA	10%	10%
CUOTA PARCIAL		800,000
SALDO BASE IMPONIBLE		9,000,000
TARIFA		30%
CUOTA PARCIAL		2,700,000
CUOTA TOTAL	1,700,000	3,500,000
INCREMENTO ABSOLUTO		1,800,000
INCREMENTO PORCENTUAL		106%
UTILIDAD NETA DEL PERIODO	18,300,000	16,500,000

### COMENTARIOS SOBRE EL EJERCICIO No.3

Este caso muestra en igual forma todos los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta Costarricense, Ingresos, Gastos, la Base Imponible, la Tarifa y la Cuota Final. Se observa en el mismo que la Utilidad del Período, la Base Imponible y la Utilidad Neta del Período son diferentes, como se menciona en otros de los casos, por el efecto de Ingresos no gravables, Gastos no deducibles y el Impuesto Sobre la Renta que se deduce de la Utilidad del Período, para obtener la Utilidad Neta del Período.

Este caso muestra sobre todo el efecto de la Tarifa al comparar el Escenario 3-A con el Escenario 3-B, con una tarifa del 10 % para el caso de la Ley actual y al homologar con el Escenario 3-B del proyecto con un 10 % analizando aquellas empresas medianas con utilidad hasta de 8.000.000,00 y un 30 % sobre el excedente del dato de la base imponible.

Al comparar estos dos escenarios finalmente produce un resultado para empresas pequeñas de un incremento con la Ley propuesta del un 106%, al comparar este, con el escenario de la Ley actual.

Se está en igual forma, no en presencia de varias tarifas para hacer un análisis de elasticidad en este caso, como si se puede considerarlo para el caso de personas físicas.

### **Ejercicio práctico para personas Físicas con Actividades Lucrativas**

Se trata de una persona física que mantiene una tienda de electrodomésticos y durante el período fiscal 2007 percibe ingresos brutos por 40.000.000,00 de colones y obtiene 25.000.000,00 de colones por gastos deducibles, con rentas imponibles por la suma de 15.000.000,00 de colones. Además, percibe una ganancia en la venta de un terreno que mantenía por la suma de 2.000.000,00 de colones, así como una ganancia en la venta de un vehículo por la suma de 1.000.000,00 de colones.

Se desea determinar Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta: Ingresos, Gastos, La Base imponible, La Tarifa y La Cuota Final del ISR a cancelar al Estado Costarricense, con fecha de cierre al 30 de setiembre del 2007, con dos escenarios, considerando la Ley actual y el Proyecto de ISR, sin ningún recargo por intereses, ni multas.

## DESARROLLO DEL EJERCICIO No.4:

ESCENARIO 4-A, CON LEY ACTUAL

ESCENARIO 4-B, CON PROYECTO DEL ISR

(En colones Costarricenses)

DESCRIPCIÓN DE LOS ELEMENTOS	ESCENARIO 4-A	ESCENARIO 4-B
<b>CUANTITATIVOS</b>		
INGRESOS	15,000,000	15,000,000
-		
Calculo del impuesto:		
De 0 a 2.074.000,00 Exento	0	
De 2.074.000,00/ 3.097.000,00 10%	102,300	
De 3.097.000,00/5.167.000,00 15%	310,500	
De 5.167.000,00/10.354.000,00 20%	1,037,400	
Sobre 10.354.000.00 25%	939,750	
MINIMO PERSONAL		3,934,000
		11,066,000
Ganancias de capital de 3.000.000,00		300,000
HATA 2000.000,00 5%		100,000
De 2000.000,00 hasta 4000000 12%		240,000
De 4000000 hasta 8000000 18%		720,000
De 8000000 hasta 15000000 22%		674,520
	2,389,950	2,034,520
INCREMENTO ABSOLUTO		-355,430
INCREMENTO PORCENTUAL		-14%
UTILIDAD NETA DEL PERIODO	12,610,050	12,965,480



**COMENTARIOS SOBRE EL EJERCICIO No. 4:**

Este ejercicio No. 4 representa los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, Base Imponible, Tarifa y Cuota Final. No muestra el Elemento Cuantitativo Ingresos, ni el de Gastos, en el tanto la base de cálculo del impuesto es directamente sobre la renta imponible, según el artículo 15, inciso c, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual, sin embargo, debe comprenderse que en forma implícita están considerados los Elementos Cuantitativos Ingresos y Gastos, en el tanto los mismos se establecieron al obtener la Base Imponible, para aplicar la tarifa.

Como se puede observar la tarifa aplicada a la base imponible de la Ley actual es bastante progresiva, con escalas en la cual se aplican las tarifas del 10%, 15 %, 20% y 25 %, según corresponda.

Se incluye por otra parte un elemento nuevo y es la Ganancia de Capital, con una tarifa del 10 % considerada en el Proyecto del Impuesto Sobre la Renta, no así en la Ley actual, debido que no constituye una actividad habitual, según lo establece el Artículo 6, inciso d) de la Ley 7092.

Se muestran también por otra parte, en el caso del Proyecto de Renta, tarifas progresivas de 5 %, 12%, 18% y 22 %. Aquí no hay tramo exento y el 5 % aplica de 0 hasta 2.000.000,00, lo que hace subir de inmediato el pago del Impuesto

Sobre la Renta desde este nivel en el Proyecto, en comparación con la Ley actual, que muestra un tramo exento de 0 hasta 2.252.000,00. En este caso los Ingresos ya netos son la base imponible a ser aplicada la tarifa y se diferencia por la Utilidad Neta del Período con el rebajo del impuesto calculado.

Finalmente, con la aplicación de las tarifas de ambas escalas, se encuentra que según el caso presentado con el nuevo proyecto del impuesto sobre la renta se mantendría una reducción del 14 % en el pago del Impuesto Sobre la Renta, para el caso de una persona física con actividades lucrativas, en especial por la rebaja importante del Mínimo Vital. No se están considerando deducciones familiares en ambos casos, lo importante ha sido conocer el resultado final, al ser aplicado las tarifas y los otros Elementos Cuantitativos.

Se encuentra desde el punto de vista de la elasticidad en ambos sistemas un nivel alto, como ya se explicó en el marco general de esta tesis, para personas físicas con actividades lucrativas y para personas físicas dependientes y otros, sin embargo, se está precisamente en el caso que se presenta una disminución en la recaudación en el nuevo sistema de renta global, precisamente por las deducciones establecidas, a pesar que se considera la ganancia de capital, siendo el elemento que hace la diferencia las tarifas establecidas para cada caso, con una progresividad más pronunciada en la Ley actual.

### **6.3 Análisis con ejercicios prácticos para personas físicas**

Importante es conocer los diferentes casos para observar cómo actúan los Elementos Cuantitativos del impuesto sobre la renta en la unidad de estudio impuesto sobre la renta con retención, para las personas físicas utilizando para estos efectos 6 ejercicios prácticos, tal y como se detallan seguidamente:

#### **Ejercicio práctico para persona física con salario de un millón de colones**

Un funcionario de una empresa percibe ingresos por concepto de salario por la suma de 1000.000,00 de colones al mes, según planilla, durante todos los meses del 2007. Según la Ley actual se tienen créditos mensuales por dos hijos por la suma de 960,00 por cada uno, así como 1.420,00 colones por su cónyuge, como deducción mensual. Se desea determinar Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta: Ingresos, Gastos, La Base imponible, La Tarifa y La Cuota Final, del ISR a cancelar al fisco, con fecha de cierre al 30 de setiembre del 2007, con dos escenarios, considerando la Ley actual y el Proyecto de ISR, sin ningún recargo por intereses, ni multas.

## DESARROLLO DEL EJERCICIO No. 5:

## ESCENARIO 5-A, CON LEY ACTUAL

## ESCENARIO 5-B, CON PROYECTO DEL ISR

(En colones Costarricenses)

DESCRIPCION DE LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS	ESCENARIO 5-A	ESCENARIO 5-B
<b>INGRESOS</b>	<b>1,000,000</b>	<b>12,000,000</b>
Calculo del impuesto:		
De 0 a 468.000	0	
Exento	0	
De 468.000 a 702.000	23,400	
10%	23,400	
Sobre el exceso de 702.000	44,700	
15%	44,700	
<b>Total Impuestos</b>	<b>68,100</b>	
Menos créditos:		
Dos hijos	1,760	
Cónyuge	1,310	
<b>CUOTA FINAL</b>	<b>65,030</b>	
<b>CUOTA ANUAL</b>	<b>780,360</b>	
Menos:		
Mínimo personal anual		3,934,000
Cónyuge		125,000
Dos hijos		150,000
Material escolar		50,000
<b>TOTAL REDUCCIONES A LA</b>		
<b>BASE</b>		<b>4,259,000</b>
<b>SALDO BASE IMPONIBLE</b>		<b>7,741,000</b>
<b>HASTA 2.000.000,00</b>		
5%		387,050
De 2.000.000,00/4.000.000,00	12%	240,000
De 4.000.000,00/8.000.000,00	18%	673,380
<b>CUOTA FINAL</b>	<b>780,360</b>	<b>1,300,430</b>
<b>INCREMENTO ABSOLUTO</b>		<b>520,070</b>
<b>INCREMENTO PORCENTUAL</b>		<b>67%</b>

**COMENTARIOS SOBRE EL EJERCICIO No. 5:**

Este ejercicio muestra los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, Base Imponible, Tarifa y Cuota. No muestra el Elemento Cuantitativo Ingresos, ni el de Gastos, en el tanto se parte del valor facial del salario sin considerar si algo es gravable o deducible, para determinar una base imponible. No se consideran otras fuentes de ingresos del contribuyente, ya que, únicamente se desea conocer el efecto de la tarifa, en el renglón salario del contribuyente.

El Elemento Cuantitativo tarifa en la Ley Actual tiene aspectos importantes en el tanto parte de un dato exento de 468.000,00, para el año 2007, luego pasa a un tramo donde se aplica un 10 % y posteriormente un 15 % sobre cualquier monto, por encima de 702.000,00 colones. Este impuesto que se calcula tiene algunas reducciones por los hijos y por el cónyuge, lo que disminuye la cuota final que debe pagar el contribuyente, según la Ley actual.

Se encuentra en el caso de la escala donde se analiza el Escenario 5-B, con el nuevo Proyecto que primeramente se rebaja a la renta bruta el mínimo anual del contribuyente, y los montos establecidos del cónyuge y los hijos, para llegar a la base imponible de donde se aplica la tarifa progresiva del nuevo proyecto del Impuesto Sobre la Renta. En este caso corresponde un 5 % hasta 2.000.000,00 y continúa una progresividad hasta los 8.000.000,00, para ser aplicada al saldo de la base imponible.

Finalmente y como se observa en los Escenarios 5-A y 5-B, en el caso de este último, sea del nuevo proyecto del ISR se tendría un aumento de 520.070,00 colones, en el pago anual, equivalente a un 67% de más, con respecto al actual, para el caso de una persona física con un salario de 1.000.000,00 por mes.

Ya en este ejercicio el nuevo proyecto muestra el efecto de la progresividad de la tarifa, de manera que a mayor ingreso, mayor pago de parte del contribuyente y este fenómeno de progresividad se refleja en la persona física ya que, es ahí donde el proyecto tiene su mayor parte de su peso en cuanto recaudación se refiere.

Referente a la elasticidad en este caso, se encuentra que existe mayor progresividad en el sistema propuesto, debido que las tarifas son mayores, 12 % y 18% que la situación actual, de un 10 % y un 15 %

**Ejercicio práctico para persona física con un salario de un millón quinientos mil de colones.**

Un funcionario de una institución del Estado percibe ingresos por concepto de salario por la suma de 1500.000,00 al mes, durante todo el año 2007. Según la Ley actual se tienen créditos mensuales por dos hijos por la suma de 960,00 por cada uno, así como 1.420,00 colones por su cónyuge.

Se desea determinar Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta: Ingresos, Gastos, La Base imponible, La Tarifa y La Cuota Final del ISR a cancelar al fisco, con fecha de cierre al 30 de setiembre del 2007, con dos escenarios, considerando la Ley actual y el Proyecto de ISR, sin ningún recargo por intereses, ni multas.

## DESARROLLO DEL EJERCICIO No.6:

## ESCENARIO 6-A, CON LEY ACTUAL

## ESCENARIO 6-B, CON PROYECTO DEL ISR

(En colones Costarricenses)

DESCRIPCION DE LOS ELEMENTOS	ESCENARIO 6-A	ESCENARIO 6-B
<b>CUANTITATIVOS</b>		
<b>INGRESOS</b>	1,500,000	18,000,000
Calculo del impuesto:		
De 0 a 468.000 Exento	0	
De 468.000 a 702.000 10%	23,400	
Sobre el exceso de 702.000 15%	119,700	
<b>Total Impuestos</b>	143,100	
Menos créditos:		
Dos hijos	1,760	
Cónyuge	1,310	
<b>CUOTA FINAL</b>	140,030	
<b>CUOTA ANUAL</b>	1,680,360	
Menos:		
Mínimo personal anual		3,934,000
Cónyuge		125,000
Dos hijos		150,000
Material escolar		50,000
<b>TOTAL DEDUCCIONES A LA BASE</b>		4,259,000
<b>SALDO BASE IMPONIBLE</b>		13,741,000
HATA 2000.000,00 5%		100,000
2.000.000/4.000.000,00 12%		240,000
4.000.000,00/ 8.000.000,00 18%		720,000
8.000.000/15.000.000,00 22%		1,263,020
<b>CUOTA ANUAL</b>	1,680,360	2,323,020
<b>VARIACION ABSOLUTA</b>		642,660
<b>VARIACION PORCENTUAL</b>		38%



**COMENTARIOS SOBRE EL EJERCICIO No. 6:**

Este caso muestra los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, Base Imponible, Tarifa y Cuota. No muestra el Elemento Cuantitativo Ingresos, ni el de Gastos, en el tanto igual que en el caso anterior se parte del salario del contribuyente, sin considerar si algo es gravable o deducible, para determinar la base imponible. No se consideran aquí otras fuentes de ingreso, únicamente el salario, para hacer la comparación del efecto la tarifa en este rubro, para el contribuyente.

La tarifa igual que para el caso anterior en la Ley actual se parte de una base exenta de 468.000,00, para el año 2007, luego pasa a un tramo donde se aplica el 10 % y posteriormente a un 15%, sobre cualquier monto, por encima de 702.000,00 colones mensuales. El impuesto que se determina tiene deducciones por hijos y cónyuges, lo que disminuye la cuota final del contribuyente, según los Escenarios 6-A y 6-B. Las descripciones sobre el nuevo proyecto serían iguales que en caso anterior No. 5, para llegar finalmente a los resultados de los Escenarios 6-A y 6-B, donde se observa un aumento en el pago de 642.660,00 colones equivalente a un 38 %, por parte del contribuyente, con un salario de 1.500.000,00 de colones mensuales.

Este ejercicio muestra un 38 % a incremento en el impuesto a pagar por el contribuyente, especialmente por la progresividad del sistema propuesto en

comparación con el sistema actual, donde las tarifas pasan de 10 % y 15 % a tarifas de 5 %, 12%, 18 % y 22%.

**Ejercicio práctico para persona física con un salario de millón quinientos mil colones y otros ingresos.**

Se trata del caso de una persona física que trabaja en una empresa con un salario mensual de 1500.000,00 colones, casado y con dos hijos menores de edad. Paga un monto de colegio profesionales al año de 80.000,00 colones y aporta a un fondo de pensión complementario la suma de 500.000,00 al año.

Además, la persona realizó actividades durante el año sobre venta de terrenos y vehículos por ingresos brutos de 6000.000,00 e incurrió en gastos para estas actividades en la suma de 3000.000,00 de colones.

También realizó actividades económicas que le produjeron la suma de 8.000.000,00 y gastos deducibles de estas actividades por 4.000.000,00. Tiene además, imputaciones a la renta por la suma de 3000.000,00 de colones por concepto de actividades gravables en el exterior, bajo el régimen de transparencia internacional, sin incurrir en ningún gasto. También refleja una Ganancia de capital en sus activos por la suma de 2.000.000,00 durante el año, que no corresponde a ningún tipo de renta en específico.

La Administración Tributaria por otra parte, estableció el equivalente a 1.500.000 de colones como patrimonio no justificado. Adicional a todo esto a la persona le han rebajado de sus rentas en el exterior el equivalente a 1.000.000,00 por concepto de impuestos, con un país que Costa Rica tiene convenios de doble imposición. Se desea determinar Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta: Ingresos, Gastos, La Base imponible, La Tarifa y La Cuota Final del ISR a cancelar al fisco, con fecha de cierre al 30 de setiembre del 2007, con dos escenarios, considerando la Ley actual y el Proyecto de ISR, sin ningún recargo por intereses, ni multas.

## DESARROLLO DEL EJERCICIO No. 7

## ESCENARIO 7-A, CON LEY ACTUAL

## ESCENARIO 7-B, CON PROYECTO DEL

(En colones Costarricenses)

DESCRIPCION DE LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS	ESCENARIO 7-A	ESCENARIO 7-B	
A)RENTAS DEL TRABAJO	1,500,000	18,000,000	
-			
Calculo del impuesto al salario.			
De 0 a 468.000 Exento	0		
De 468.000 a 702.000 10%	23,400		
Sobre el exeso de 702.000 15%	260,700		
Total Impuestos	284,100		
Menos créditos:			
Dos hijos	1,760		
Cónyuge	1,310		
Pensión complementaria	41,667		
CUOTA FINAL	240,673		
CUOTA ANUAL	2,888,080		
MENOS:			
Cuotas profesionales anuales		80,000.00	
Saldo a considerar en base general		17,920,000	17,920,000
<del>B)RENTAS DE CAPITAL</del>			
Utilidad en venta de muebles e inmuebles			
Ingresos-Gastos	3,000,000	3,000,000	3,000,000
C)RENTAS ACTIVIDADES ECONO MICAS			
Ingresos-Gastos	4,000,000	4,000,000	4,000,000

D) IMPUTACIONES DE RENTA		3,000,000	3,000,000
E) PATRIMONIO INJUSTIFICADO (Exento según tarifas 2007)	1,500,000	1,500,000	1,500,000
BASE IMPONIBLE GENERAL			29,420,000
MENOS:			
Mínimo personal			3,934,000
Pensión complementaria			500,000
Cónyuge			125,000
Dos hijos			150,000
SUBTOTAL	8,500,000		
Hasta			
2074.000,00 exento	0		
De 2074.000, hasta			
3097.000,00 un 10%	102,300		
De 3097.000, hasta 5167.000,00			
un 15%	310,500		
De 5167.000 hasta 10.354.000,00			
un 20%	1,700,000		
BASE LIQUIDABLE GENERAL			24,711,000
RENTA DE OTRAS ACTIVIDADES	<u>5,000,000</u>		
TARIFAS:			
Hasta			
2000.000,00		5%	100,000
De 2000000 hasta			
4000.000,00		12%	240,000
De 4000000 hasta			
8000000,00		18%	720,000
De 8000000 hasta			
15000.000,00		22%	1,540,000
De 1500000 hasta			
<del>30000.000,00</del>		26%	<del>2,524,860</del>
Sobre			
<del>30000.000,00</del>		30%	<del>0</del>
			5,124,860
F) GANANCIAS Y PERDIDAS PATRIMONIALES	0	2,000,000	
TARIFA	10%	200,000	200,000
CUOTA TOTAL	5,000,880		5,324,860
Menos: Doble imposición	1,000,000		1,000,000

CUOTA FINAL	<del>4,000,000</del>	<del>4,324,860</del>
INCREMENTO ABSOLUTO		323,980
INCREMENTO PORCENTUAL		8%

### COMENTARIOS SOBRE EL EJERCICIO No. 7:

Este caso supone integrar todas las fuentes de ingresos de una persona física, a saber: Rentas del trabajo personal, Rentas de Capital, Actividades Económicas, Ganancias y Pérdidas Patrimoniales e Imputaciones a la Renta, Patrimonio Injustificado, así como deducciones por el cónyuge, hijos, pensión. Se aplican tres tipos de tarifas en el caso del Escenario 8-A, para lo correspondiente a salario y para las rentas de actividades comerciales.

También se incorpora el caso del rebajo por la doble imposición internacional. Se analizan los Elementos Cuantitativos Ingresos de las personas físicas, La Base Imponible General, La Base Liquidable General, Las Tarifas con la Ley actual para el caso de salario y para las actividades económicas, así como las Tarifas con los tramos para el nuevo proyecto del ISR.

Se llega a determinar que la persona física con el nuevo proyecto tendría un pago adicional del Impuesto Sobre la Renta del 8%. Es preciso considerar que a pesar que la tarifa impositiva del nuevo proyecto pasa de una tarifa del cinco % hasta un 30% y que los pagos son de importancia para el contribuyente en mucho

esta situación se ve compensada por el Mínimo Vital y reducciones de la Base Imponible General

Este caso en igual forma, muestra mayor nivel de progresividad con tarifas de un 10 % y 15 %, al pasar a tarifas que van de un 5% hasta un 30 %, siendo el sistema propuesto más elástico, como se analizó en el marco referencial.

### **Ejercicio práctico para personas físicas con un salario de dos millones de colones**

Un funcionario de una empresa percibe ingresos por concepto de salario por la suma de 2.000.000,00 al mes, durante todo el año 2007. Se tiene créditos mensuales por dos hijos por la suma de 960,00 por cada uno, así como 1.420,00 colones por su cónyuge, según la Ley actual. Se desea determinar Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta: Ingresos, Gastos, La Base imponible, La Tarifa y La Cuota Final del ISR a cancelar al fisco, con fecha de cierre al 30 de setiembre del 2007, con dos escenarios, considerando la Ley actual y el Proyecto de ISR, sin ningún recargo por intereses, ni multas.

Este caso solo considera en lo que respecta los ingreso por salarios del contribuyente y no otras fuentes, en el tanto se busca solo valorar los cambios del efectos de las tractors y tarifas a ser aplicadas

## DESARROLLO DEL EJERCICIO No. 8:

ESCENARIO 8-A, CON LEY ACTUAL

ESCENARIO 8-A, CON PROYECTO DEL ISR

(En colones Costarricenses)

DESCRIPCIÓN DE LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS	ESCENARIO 8-A	ESCENARIO 8-B
INGRESOS	2,000,000	24,000,000
-		
Calculo del impuesto:		
De 0 a 468.000		
Exento	0	
De 468.000 a 702.000		
10%	23,400	
Sobre el exeso de 702.000		
15%	194,700	
Total Impuestos	218,100	
Menos créditos:		
Dos hijos	1,760	
Cónyuge	1,310	
CUOTA FINAL	215,030	
CUOTA ANUAL	2,580,360	
Menos:		
Mínimo personal anual		3,934,000
Cónyuge		125,000
Dos hijos		150,000
Material escolar		50,000
TOTAL DEDUCCIONES A LA BASE		4,259,000
SALDO BASE IMPONIBLE		19,741,000
HATA 2000.000,00		
5 %		100,000
2.000.000/4.000.000,00		
12 %		240,000
4.000.000,00/ 8.000.000,00 18 %		720,000
8.000.000/15.000.000,00		
22 %		1,540,000
15.000.000,00/30.000.000,00		
26%		1,232,660
CUOTA ANUAL	2,580,360	3,832,660
VARIACION ABSOLUTA		1,252,300
VARIACION PORCENTUAL		49%



**COMENTARIOS SOBRE EL EJERCICIO No. 8:**

Este caso que es muy similar a los anteriores, plantea una situación de un ingreso mayor que en los anteriores, de 2.000.000,00 para apreciar la tendencia que tomarían los cálculos, entendiéndose que en el tanto continúe la progresividad de la tabla, con un 12 %, 18%, 22%, 26 % y 30% el monto a pagar por un asalariado con ingresos superiores a los 2.000.000,00 de colones será superior, en comparación con la Ley actual que mantiene un monto exento, luego pasa a una tarifa del un 10 % y finalmente a una tarifa de un 15 %. Comprender aquí que con el nuevo proyecto del ISR una persona asalariada con salarios anuales por encima de 30.000.000,00 de colones tendría una tarifa del 30%, igual que una figura jurídica, con ingresos por encima de una pequeña o mediana empresa.

Se observa aquí muy marcado el efecto de la progresividad de la tarifa, aplicado todo esto a la persona física en quien recae como ya se dijo el peso del nuevo proyecto de impuesto sobre la renta.

Este ejercicio tiene la misma consideración que el anterior en cuanto a la progresividad y elasticidad del sistema, considerado en el sistema propuesto, en comparación al sistema actual.

### **Ejercicio práctico para personas físicas con un salario de tres millones de colones**

Un funcionario de una empresa percibe ingresos por concepto de salario por la suma de 3000.000,00 al mes, según planilla, durante todos los meses del 2007.

Se tienen créditos mensuales según la Ley actual, por dos hijos por la suma de 960,00 por cada uno, así como 1.420,00 colones por su cónyuge, como deducción mensual. Se desea determinar Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta: Ingresos, Gastos, La Base imponible, La Tarifa y La Cuota Final, del ISR a cancelar al fisco, con fecha de cierre al 30 de setiembre del 2007, con dos escenarios, considerando la Ley actual y el Proyecto de ISR, sin ningún recargo por intereses, ni multas

## DESARROLLO DEL EJERCICIO No. 9

## ESCENARIO 9-A, CON LEY ACTUAL

## ESCENARIO 9-B, CON PROYECTO DEL ISR

(En colones Costarricenses)

DESCRIPCIÓN DE LOS ELEMENTOS CUANTITATIVOS	ESCENARIO 9-A	ESCENARIO 9-B
INGRESOS	3,000,000	36,000,000
-		
Calculo del impuesto:		
De 0 a 468.000		
Exento	0	
De 468.000 a 702.000 10%	23,400	
Sobre el exceso de 702.000 15%	344,700	
Total Impuestos	368,100	
Menos créditos:		
Dos hijos	1,760	
Cónyuge	1,310	
CUOTA FINAL	365,030	
CUOTA ANUAL	4,380,360	
Menos:		
Mínimo personal anual		3,934,000
Cónyuge		125,000
Dos hijos		150,000
Material escolar		50,000
TOTAL DEDUCCIONES A LA BASE		4,259,000
SALDO BASE IMPONIBLE		31,741,000
HATA 2000.000,00 5%		100,000
2.000.000/4.000.000,00 12%		240,000
4.000.000,00/ 8.000.000,00 18%		720,000
8.000.000/15.000.000,00 22%		1,540,000
15.000.000,00/30.000.000,00 26%		3,900,000
3000000 y más 30%		522,300
CUOTA ANUAL	4,380,360	6,500,000
VARIACION ABSOLUTA		2,119,640
VARIACION PORCENTUAL		48%

**COMENTARIOS SOBRE EL EJERCICIO No. 9:**

Este ejercicio es similar al número siete, muestra los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, Base Imponible, Tarifa y Cuota. No muestra el Elemento Cuantitativo Ingresos, ni el de Gastos, en el tanto igual que en el caso anterior se parte del salario del contribuyente, sin considerar si algo es gravable o deducible, para determinar la base imponible. No se consideran aquí otras fuentes de ingreso, únicamente el salario, para hacer la comparación del efecto la tarifa en este rubro, para el contribuyente. Lo más importante del caso es conocer el impacto que tiene el salario mensual en el contribuyente, con un salario superior al del caso número siete.

La tarifa igual que para el caso anterior en la Ley actual se parte de una base exenta de 468.000,00, para el año 2007, luego pasa a un tramo donde se aplica el 10 % y posteriormente a un 15%, sobre cualquier monto, por encima de 702.000,00 colones mensuales. El impuesto que se determina tiene deducciones por hijos y cónyuges, lo que disminuye la cuota final del contribuyente, según los Escenarios 9-A y 9-B.

Las descripciones sobre el nuevo proyecto proceden iguales que en caso No. 7, para llegar finalmente a los resultados con un aumento en el pago de un 48 %, por parte del contribuyente, con un salario de 3.000.000,00 de colones mensuales

El efecto progresividad también se observa, en el tanto los ingresos de un contribuyente, como persona física suban hasta cierto nivel, como se observa en el gráfico No. 1, además, que la tarifa marginal sea superior a la tarifa promedio

Igual consideración existe en este ejercicio respecto al sistema propuesto para personas físicas, al ser más progresivo y más elástico el sistema, en comparación a sistema actual.

### **Ejercicio práctico para personas físicas con un salario de cinco millones de colones.**

Un funcionario de una empresa percibe ingresos por concepto de salario por la suma de 5000.000,00 al mes, según planilla, durante todos los meses del 2007.

Se tienen créditos mensuales, según la Ley actual, por dos hijos por la suma de 960,00 por cada uno, así como 1.420,00 colones por su cónyuge, como deducción mensual. Se desea determinar Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta: Ingresos, Gastos, La Base imponible, La Tarifa y La Cuota Final, del ISR a cancelar al fisco, con fecha de cierre al 30 de setiembre del 2007, con dos escenarios, considerando la Ley actual y el Proyecto de ISR, sin ningún recargo por intereses, ni multas.

## DESARROLLO DEL EJERCIO No. 10

## ESCENARIO 10-A, CON LEY ACTUAL Y ESCENARIO 10-B, CON PROYECTO

## DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(En colones Costarricenses)

DESCRIPCIÓN DE LOS ELEMENTOS	ESCENARIO 10-A	ESCENARIO 10-B
<b>CUANTITATIVOS</b>		
INGRESOS	5,000,000	60,000,000
-		
Calculo del impuesto:		
De 0 a 468.000 Exento	0	
De 468.000 a 702.000 10%	23,400	
Sobre el exceso de 702.000 15%	644,700	
Total Impuestos	668,100	
Menos créditos:		
Dos hijos	1,760	
Cónyuge	1,310	
CUOTA FINAL	665,030	
CUOTA ANUAL	7,980,360	
Menos:		
Mínimo personal anual		3,934,000
Cónyuge		125,000
Dos hijos		150,000
Material escolar		50,000
<b>TOTAL DEDUCCIONES A LA BASE</b>		<b>4,259,000</b>
<b>SALDO BASE IMPONIBLE</b>		<b>55,741,000</b>
HATA 2.000.000,00 5%		100,000
2.000.000/4.000.000,00 12%		240,000
4.000.000,00/ 8.000.000,00 18%		720,000
8.000.000/15.000.000,00 22%		1,540,000

15.000.000,00/30.000.000,00	26%	3,900,000
3000000 y más	30%	7,722,300
<b>CUOTA ANUAL</b>	<b>7,980,360</b>	<b>14,222,300</b>
<b>VARIACION ABSOLUTA</b>		<b>6,241,940</b>
<b>VARIACION PORCENTUAL</b>		<b>78%</b>

#### COMENTARIOS SOBRE EL EJERCICIO No. 10:

Este caso es similar al número nuevo, solo que con un ingreso de cinco millones de colones, para conocer el impacto en el pago del contribuyente en forma anual.

Muestra los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, Base Imponible, Tarifa y Cuota. No muestra el Elemento Cuantitativo Ingresos, ni el de Gastos, en el tanto igual que en el caso anterior se parte del salario del contribuyente, sin considerar si algo es gravable o deducible, para determinar la base imponible. No se consideran aquí otras fuentes de ingreso, únicamente el salario, para hacer la comparación del efecto la tarifa en este rubro, para el contribuyente.

La tarifa igual que para el caso anterior en la Ley actual se parte de una base exenta de 468.000,00, para el año 2007, luego pasa a un tramo donde se aplica el 10 % y posteriormente a un 15%, sobre cualquier monto, por encima de 702.000,00 colones mensuales. El impuesto que se determina tiene deducciones por hijos y cónyuges, lo que disminuye la cuota final del contribuyente, según los Escenarios 10-A y 10-B. Las descripciones sobre el nuevo proyecto proceden en igual que en caso anterior No. 9, para llegar finalmente a los resultados finales donde se observa un aumento en el pago de un 78 %, por parte del contribuyente,

con un salario de 5.000.000,00 de colones mensuales., con tarifas del año 2007 y rebajando el mínimo vital, según lo establece el proyecto del ISR

El caso muestra el mismo fenómeno respecto a la progresividad y elasticidad del sistema del impuesto sobre la renta propuesto, sobre las personas físicas, respecto a lo establecido con la Ley actual.

#### **6.4 Resultados Obtenidos en los Ejercicios Prácticos**

Como se puede observar en los 10 ejercicios desarrollados, se aprecia con facilidad el manejo y relación de los Elementos Cuantitativos, definidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y aplicados la normativa contable-financiera, como bien se ha venido comentando desde un principio en la presente investigación.

Con lo anterior no solo se da respuesta fehaciente a los objetivos propuestos en este trabajo final, si no que se documenta la relación y correlación existente de lo estipulado en la legislación del impuesto sobre la renta, sino que se logra concatenar en una línea más fina el binomio legal del impuesto sobre la renta, con la normativa contable-financiera, tejiendo una sola plataforma, para un solo resultado final, de la obligación tributaria del sujeto pasivo.

Se agrupan en el cuadro número uno, como se observa más adelante, primero los resultados obtenidos en el escenario A, en comparación con los del escenario



B, para personas jurídicas, para los tres Ejercicios desarrollados, con una disminución estimada del 3 %.

En el mismo cuadro, con seis ejercicios realizados, para personas físicas, con escenarios A, para la Ley actual y escenarios B, para el Proyecto de Renta, con un incremento estimado en la recaudación de un 45 %.

Estas dos estimaciones, agrupando posibles escenarios para personas jurídicas y para personas físicas, llevan a datos interesantes, en un incremento en la recaudación del país, por concepto del Impuesto Sobre la Renta, de ser aprobado el Proyecto de Renta, haciendo la aclaración que la información presentada siempre debe ser ampliada con más escenarios, para un mejor soporte de lo que se podría llegar a tener.

## Cuadro No. 7: Resumen De Resultados Ejercicios Impuesto Sobre La Renta

CUADRO RESUMEN SOBRE EL RESULTADO DE LOS CASOS				
En colones costarricenses			VARIACION	VARIACION
CASOS ESTUDIADOS:	ESCENARIO A	ESCENARIO B	ABSOLUTA	PORCENTUAL
Caso No.1, personas jurídicas, con tarifa 30%	36,000,000	31,500,000	-4,500,000	-13%
Caso No .2, personas jurídicas, con tarifa 20 %	6,000,000	7,400,000	1,400,000	23%
Caso No. 3, personas jurídicas, con tarifa 10%	1,700,000	3,500,000	1,800,000	106%
<b>SUB-TOTAL</b>	<b>43,700,000</b>	<b>42,400,000</b>	<b>-1,300,000</b>	<b>-3%</b>
Caso No. 4, personas físicas, con actividades lucrativas	2,389,950	2,034,520	-355,430	-15%
Caso No. 5, personas físicas, con ingreso 1.000.000,00 cls.	780,360	1,300,430	520,070	67%
Caso No. 6, personas físicas, con ingreso 1.500.000,00 cls.	1,680,360	2,323,020	642,660	38%
Caso No.7, personas físicas, con ingreso 2.000.000,00 cls.	2,580,360	3,832,660	1,252,300	49%
Caso No. 8, personas físicas integral, con varias rentas	4,000,880	4,324,860	323,980	8%
Caso No. 9, personas físicas, con ingreso de 3.000.000,00 cls.	4,380,000	6,500,000	2,120,000	48%
Caso No. 10, personas físicas, con ingresos de 5.000.000,00 cls.	7,980,360	14,220,300	6,239,940	78%
<b>SUB-TOTAL</b>	<b>23,792,270</b>	<b>34,535,790</b>	<b>10,743,520</b>	<b>45%</b>

Fuente: Elaboración propia sobre el desarrollo de ejercicios prácticos

### 6.5 Proyecciones y Criterios del impuesto Sobre la Renta

#### Proyecciones con el nuevo proyecto del impuesto sobre la renta

La recaudación del impuesto sobre la renta en el año 2007, estuvo cerca del 4 % del PIB, un 0.92 % personas físicas y un 2,61 %, personas jurídicas, una relación, como 3: 1., como se observa en el cuadro No. 8, a continuación:

**CUADRO No. 8:**  
**Recaudación Ingresos Tributarios Gobierno Central**

MINISTERIO DE HACIENDA  
Recaudación Efectiva de Ingresos Tributarios del Gobierno Central  
Acumulado a Diciembre 2006-2007

IMPUESTOS	Recaudación a Diciembre 2006				Recaudación a Diciembre 2007				PIB
	PIB	Aduanas	Interno	Total	PIB	Aduanas	Interno	Total	
<b>IMPUESTOS A LOS INGRESOS Y UTILIDADES*</b>	3.39%		394,095.14	394,095.14	3.42%		531,551.77	531,551.77	3.97%
<del>Recaudación</del>	3.38%		<del>393,405.99</del>	<del>393,405.99</del>	3.42%		<del>530,962.49</del>	<del>530,962.49</del>	3.97%
Imp./Ingresos y Utilidades Pers. Físicas	0.00%		70,289.71	70,289.71	0.61%		123,194.16	123,194.16	0.92%
Imp./Ingresos y Utilidades Pers. Jurídicas	0.00%		280,771.99	280,771.99	2.44%		348,236.57	348,236.57	2.60%
Imp. s/ Dividendos e Intereses	0.00%		28,086.25	28,086.25	0.24%		38,456.87	38,456.87	0.29%
Imp. s/ Remesas al exterior	0.00%		14,258.04	14,258.04	0.12%		21,074.83	21,074.83	0.16%
<del>Imp. s/ Bancos y Entes Financ. No Residenciales</del>	0.01%		<del>699.45</del>	<del>699.45</del>	0.01%		<del>699.94</del>	<del>699.94</del>	0.00%
<b>IMPUESTOS SOBRE LA PROPIEDAD</b>	0.51%		62,859.69	62,859.69	0.55%		83,478.29	83,478.29	0.62%
Imp. s/ la Propiedad de Vehículos	0.32%		37,387.60	37,387.60	0.32%		52,511.00	52,511.00	0.39%
Timbre Fauna Silvestre	0.00%		15.28	15.28	0.00%		34.67	34.67	0.00%
Timbre Educación y Cultura	0.01%		1,104.16	1,104.16	0.01%		1,629.46	1,629.46	0.01%
Imp. s/ traspaso de Bienes Inmuebles	0.11%		16,408.26	16,408.26	0.14%		19,365.67	19,365.67	0.14%
<del>Imp. s/ traspaso de Vehículos Usados</del>	0.07%		<del>7,944.39</del>	<del>7,944.39</del>	0.07%		<del>9,937.49</del>	<del>9,937.49</del>	0.07%
<b>IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS</b>	8.17%	496,903.05	90,532.60	987,435.65	8.57%	646,385.88	599,075.00	1,245,460.88	9.30%
Imp. General sobre las Ventas	5.07%	19,751.72	306,955.16	626,706.88	5.44%	410,802.85	387,047.52	797,850.37	5.96%
Imp. Selectivo de Consumo	0.95%	4,221.02	17,316.55	111,537.57	0.97%	133,590.72	20,052.20	153,642.92	1.15%
Licencias de Caza y Pesca Continental	0.00%		0.00	0.00	0.00%		0.00	0.00	0.00%
Licencias de Caza y Pesca MIRENEN	0.00%		0.17	0.17	0.00%		0.01	0.01	0.00%
Imp. único a los combustibles	1.80%	7,980,771.31	185.50	209,766.27	1.82%	95,793.46	154,783.28	250,576.74	1.87%
Imp. s/ bebidas alcohólicas	0.21%	3,138.83	19,027.09	22,165.92	0.19%	3,972.19	19,829.97	23,802.16	0.18%
Imp. s/ bebidas NO Alcohólicas	0.13%	1,033.12	15,008.11	16,041.23	0.14%	1,343.42	16,919.75	18,263.17	0.14%
Imp. s/ jabones de tocador	0.01%	777.59		777.59	0.01%	883.24		883.24	0.01%
Imp. s/ Casinos y Salas de Juego	0.01%		440.02	440.02	0.00%		442.27	442.27	0.00%
<del>Imp. s/ Espectáculos Públicos (apuest. electron.)</del>	0.00%		<del>0.00</del>	<del>0.00</del>	0.00%		<del>0.00</del>	<del>0.00</del>	0.00%
<b>IMP. S/ COMER. EXTE. Y TRANSAC. INTERNAC.</b>	1.11%	107,035.91	24,265.16	131,301.07	1.14%	137,008.13	28,381.51	165,389.64	1.24%
<del>A las Importaciones</del>	0.86%	<del>105,742.52</del>		<del>105,742.52</del>	0.92%	<del>104,575.99</del>		<del>104,575.99</del>	1.01%
Derechos de Importación DAI	0.70%	4,744.61		84,744.61	0.74%	107,565.32		107,565.32	0.80%
1% S/ Valor Aduanero de Mercancías	0.17%	10,997.91		20,997.91	0.18%	27,010.66		27,010.66	0.20%
<del>A las Exportaciones</del>	0.25%	<del>4,293.39</del>	<del>24,265.16</del>	<del>25,558.55</del>	0.22%	<del>2,432.45</del>	<del>28,381.51</del>	<del>30,813.66</del>	0.23%
Derechos de Exportación de Banano	0.01%	1,112.03		1,112.03	0.01%	2,259.93		2,259.93	0.02%
\$1.5 Por Caja de Banano Exportado	0.00%	172.15		172.15	0.00%	172.22		172.22	0.00%
\$/TN de Carga Movilizada / Caldera	0.00%	9.21		9.21	0.00%	0.00		0.00	0.00%
Derechos de Salida Territorio Nac.	0.20%		19,969.10	19,969.10	0.17%		22,799.44	22,799.44	0.17%
Derechos Consulares	0.04%		4,296.06	4,296.06	0.04%		3,796.62	3,796.62	0.03%
Ley Migración							1,875.45	1,875.45	0.01%
<b>OTROS INGRESOS TRIBUTARIOS</b>	0.05%	0.05	2,041.39	2,041.44	0.02%	0.00	3,061.27	3,061.27	0.02%
Timbre Fiscal	0.02%		2,011.64	2,011.64	0.02%		3,030.83	3,030.83	0.02%
Papel Sellado	0.00%		29.75	29.75	0.00%		30.44	30.44	0.00%
Ingresos por Distribuir	0.03%	0.05		0.05	0.00%	0.00		0.00	0.00%
<b>Total Ingresos Tributarios</b>	<b>13.23%</b>	<b>1,033,019.73</b>	<b>793.98</b>	<b>1,577,732.99</b>	<b>13.70%</b>	<b>783,394.01</b>	<b>215,547,842.02</b>	<b>3,041.85</b>	<b>15.15%</b>
Participación porcentual		38.28%	61.72%	100.00%		38.64%	61.39%	100.00%	
PIB				11,515,367.90				13,554,148.30	
Ingresos tributarios / PIB				13.70%				15.15%	
Total Ingresos Corrientes				1,637,788.08				2,104,451.06	

Fuente: Datos del Ministerio de Hacienda

Utilizando la información del cuadro No. 7, se obtiene un -3 % para el caso de personas jurídicas % y 45 %, para el caso de personas físicas, resultados de escenarios con recaudación Ley actual y recaudación Proyecto de Renta, se puede estimar que de aprobarse el Proyecto de Renta, el país, considerando los ejercicios prácticos desarrollados se podría tener un incremento en la recaudación anual cerca de \$80.000.000,00, que equivaldría una cifra como del al 10 % de incremento, de la recaudación actual, en el rubro del impuesto sobre la renta, como se muestra en el cuadro No. 9.

CUADRO No.9

PROYECCION IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANUAL CON EL NUEVO PROYECTO						
DETALLE:	IMPUESTO 2007 MILLONES DE COLONES(1)	PIB 2007 MILLONES COLONES(1)	INCREMENTO PORCENTUAL(2)	INCREMENTO ANUAL	PORCENTAJE PIB 2007	INCREMENTO ANUAL MILLONES \$(3)
RENTA:		13,351,656				
PERSONAS FISICAS	123,194	0.92%	45%	55,437	0.42%	97
PERSONAS JURIDICA	348,327	2.61%	-3%	-10,450	-0.08%	-18
TOTALES	471,521	4%	10%	44,987	0.34%	79
NOTAS:						
No.1 : Información tomada de cuadro de Ingresos tributarios del Ministerio de Hacienda						
No. 2. Según cuadro resumen de resultados de casos						
No. 3. Tipo de cambio a 570 cada US \$						
Nota: Incremento cerca del un 20 %, de la recaudación actual						
Fuente: Construcción propia						

Si se ve solo para el caso de personas físicas el incremento sería de un 45 %, como bien se sabe que la orientación del control que espera el proyecto es sobre la persona física y no tanto la jurídica, cifras que es necesario estudiarlas más en detalle, con actualizaciones en el momento del análisis y con la incorporación de más variables y escenarios posibles.

### **Proyecciones según los informe de evasión fiscal de la CGR.**

El primer informe de la Contraloría General de la República, DF.OE-I-14-2005 del 2 de diciembre del 2005 tipo estadístico, sobre la base del impuesto de las utilidades y la evasión, realizado para el período 1991-2003, basado en las cuentas nacionales y otras fuentes, lo que según el estudio ronda de algo menos del 75%, que en términos del PIB representa un 3,6 %, equivalente a ¢231.900 millones en el años 2002.

Considera el estudio que estos datos repercuten fuertemente en la eficiencia y equidad del sistema y en general sobre el desarrollo económico y social de la nación.

El resultado de la hipótesis utilizada en informe que consiste en usar una tarifa media del 20 %, lo que generaría una razón con el PIB de un 8 %, no obstante , la recaudación por impuesto a utilidades aporta aproximadamente un 1 % del PIB en el período apuntado. Hay una brecha del 87%, que se explica por exenciones,

deducciones especiales y otros elementos, como que la recaudación efectiva fue de un 75 %.

Se profundiza en el segundo informe, denominado DFOE-SAF-06-2006 sobre el impuesto sobre utilidades, sobre el tema de la base imponible y la evasión, en de la base imponible, renta neta, margen tributario, como proporción de los ingresos brutos, donde se considera una sub-declaración importante de los ingresos y de la base imponible, por parte del contribuyente.

Se analizaron en el tercer informe de la Contraloría General de la República, denominado DFOE-SAF-16-2008, sobre el impuesto sobre la renta de las utilidades, veintisiete (27) actividades que operan en el país en el período 2005,2006 y 2007 determina una serie de deficiencias en los reportes de los contribuyentes en los ingresos netos y brutos, bases imponible, gastos y otros, información que es dirigida a las Autoridades del Gobierno para buen proceder en cuanto control, cobro y recaudación.

Si se utilizan los resultados del cuadro 9, proyectados con base en los ejercicios desarrollados, adicionando los resultados primer informe de la Contraloría se observa que el Estado podría tener ingresos incrementales importantes en forma anual, según se observa en el siguiente cuadro, comprendiendo que se está sumando el efecto de un posible cambio en los

sistemas de impuesto sobre la renta, que de seguro debe profundizarse más y con mejor metodología, aquí solo es un intento de simular una muestra de resultados.

Se adicionan los resultados del informe de la Contraloría, sabiendo que en mucho ya la información se ha ido mejorando, por el esfuerzo grande que ha realizado la Administración Tributaria en este campo, pero lo importante aquí como se ha comentando es la oportunidad de utilizar esta información y los demás informes que prepare la contraloría en una forma de poder mejorar el sistema tributario costarricense, tanto en controles, como en recaudación

---

CUADRO No.10

<b>ESTIMACION DE INGRESOS POR EVASION FISCAL Y POR EL NUEVO PROYECTO.</b>	
<b>CONCEPTO:</b>	
<b>Impuesto sobre utilidades en millones de colones 2007(1)</b>	<b>348,236</b>
<b>% Evasión fiscal estimada según informe de CGR(2)</b>	<b>60%</b>
<b>Evasión estimada en términos absolutos anualmente</b>	<b>208,942</b>
<b>Mas: Ingresos incrementales por nuevo proyecto(3)</b>	<b>45,240</b>
<b>Total ingresos incrementales en millones de colones</b>	<b>254,182</b>
<b>Total ingresos incrementales en millones de dólares anuales, a un T. C 570</b>	<b>445</b>
<b>1. Información del Ministerio de Hacienda</b> <b>2. Informes sobre evasión fiscal de la CGR</b> <b>3. Cuadro número 4 de esta investigación</b> <b>Fuente: Elaboración propia</b>	

Estas dos cifra sumadas, una por el cambio de base imponible, según ejercicios realizados por el investigados y la otra considerando la cifra de evasión del informe de la Contraloría General de la República lleva a una cifra nada despreciable para el Estado Costarricense, desde el punto de vista del desarrollo social y obra pública, con un monto incremental de 445 millones de dólares anuales, que llevaría a un incremento estimado como del 50 % de la recaudación anual, que como ya se ha indicado lo importante aquí es ver la gran oportunidad



que tiene el Estado en mejorar sus finanzas públicas y de hacer obra social, sobre todo mejorando el bienestar de los costarricenses, lo que en mucho podría mejorar los déficits fiscales.

### **La Paradoja contable de la estimación de la evasión fiscal**

Torrealba (2009) hace un análisis sobre la paradoja del método contable aplicado por la Contraloría General de la República en el sentido que el método tiene una serie de limitaciones como método estadístico utilizando datos del sistema productivo, llevando a la creación de un sistema integrado de información de la empresa donde se desnudan ciertos datos que produce dudas sobre la realidad, siendo una de sus principales debilidades el margen utilizado de cada sector de la economía.

Menciona Torrealba (2009) en una de sus presentaciones que la aplicación del método se llega a un dato de evasión del 70% de la renta neta teórica calculada en comparación con la renta real, con ingresos sub-declarados del 25 % y gastos sub-declarados del 10 %, con un margen muy estrecho, en mucho provocado por la definición legal de renta neta, como lo menciona el mismo informe, sin incluir sectores en el informe como los inmobiliario y el sector financiero que muestran un margen más alto que los sujetos incluidos en el estudio, situación en que

podría en mucho resolverse con un sistema de renta global y mundial, que va en la dirección de ampliar la renta <sup>227</sup>.

Torrealba (2009), en un análisis que hace en la presentación, que si se utilizan los cuatro tipos de escenarios: el primero con una evasión del 100 %, el segundo con una evasión del 85 %, el tercero con una evasión del 60 % y el cuarto con una evasión del 40 %, todos con una sub-declaración de ingresos del 25 % y de un 10 % de sub-declaración de gastos se tiene que al calcular un impuesto en forma lineal sin considerar el **margen del sector o actividad**, sin duda produce distorsiones sobre los resultados del impuesto sobre la renta propiamente dicha, situación que debe llevar a replantear estos números efectuados en el informe, lo que llevaría con ello a tener un porcentaje menor de evasión, con otro manejo de estos datos.

### **Reflexiones finales sobre estas proyecciones del impuesto sobre la renta en Costa Rica.**

Ya se estimaba en el año 2003 en las presentaciones que hacía en Ministerio de Hacienda <sup>228</sup> que de aprobarse la Reforma Fiscal en el país, la cual incluía el Sistema de Renta Global y Mundial la reforma iría a redituvar un 2,56 % del PIB,

---

<sup>227</sup> Reiteradas opiniones de expertos existen en toda la investigación en el sentido que el país necesita ampliar su base imponible de utilizar base fragmentadas a una sola base global que incluya toda su riqueza del contribuyente.

<sup>228</sup> Presentación especial del Impuesto Sobre la Renta dentro de la Reforma Fiscal, por parte del Ministerio de Hacienda (2003).

datos que sin duda resolverían en mucho el problema del déficit fiscal y el constante incrementos en las tasas de interés.

El Gobierno hasta el año 2006 venía acumulando en su estado de Ingresos y Gastos Financieros un déficit, sin embargo, en los años 2007 y 2008 no solo recuperó el déficit que traía, sino que mostró un importante superávit financiero en mucho por el crecimiento económico y dinamismo en varios sectores, como el sector inmobiliario y el turismo, así como en todos los esfuerzos por la recaudación tributaria, como se puede apreciar en el cuadro No. 1.

Comienzan en el año 2009 a bajar los ingresos tributarios, la crisis internacional golpear y llegan de nuevo los déficit financieros del Gobierno, por la poca recaudación en los impuestos, lo que de nuevo entusiasma no tanto a las autoridades del gobierno a echar a caminar el proyecto de renta global, sino que las fuerzas políticas toman el tema con mucho interés.

Referente a las proyecciones que utiliza el informe de la Contraloría General de la República y que objeta Don Adrián Torrealba por considerarlo como una paradoja del método aplicado con algunos problemas de interpretación, si se ve por otro lado esta estimación, de ser cierta el Estado costarricense tendrían una gran oportunidad de donde obtener recursos para su obra social y desarrollo al poder contar con cifras entre \$400 y \$500 millones, sumando el efecto de posibles estimaciones por el cambio de sistema basado en el ingreso en

comparación a un sistema base en la riqueza., aparte que una situación resuelva parcialmente la otra, es decir que el cambio de un sistema de renta, evite en mucho el problema de la evasión, como una de las estrategias de solución planteadas en el estudio de la Contraloría.

El monto de la evasión según la estimación de la Contraloría en su primer informe del año 2005, con cifras del 2002, podría andar cerca del 3,6 % del PIB( ¢231.900 millones), que sumando el efecto de cambio de base imponible se tiene cerca del 4 % del PIB, de donde se puede concluir que a precios del 2002 y según las estimaciones para ese período utilizando los mismos criterios hoy la recaudación del impuesto sobre la renta se podría duplicar, corrigiendo los problemas de evasión y pasando de un sistema de renta producto a un sistema de renta global, con un incremento de un 4 % del PIB a un 8 % del PIB, de la mano con la hipótesis del informe de la Contraloría, para la fecha estudiada.

Si por otro lado se ve la parte se analiza que el sistema actual seguro que en mucho por su naturaleza fragmentada dificulta la recaudación, aparte de los grandes esfuerzos de la Administración Tributaria, sin pensar de momento que sea un asunto de cultura y de malas prácticas del contribuyente, frente a sus obligaciones tributarias.

Como la realidad en todo esto no es absoluta, como todo proceso de investigación, aparte de lo difícil de su conceptualización, estructura y análisis de

datos, si se tiene una gran tarea el Ministerio de Hacienda en dilucidar esta situación del impuesto sobre la renta, profundizando en los estudios por sectores, con tasas impositivas reales, como está configurada la ley actual, inventariando los contribuyentes del país, comparando la riqueza externa de los contribuyentes, con su pago de impuestos real, controles sombra, como bien se están manejando con los nuevos cambios, con tan buenos resultados que han dado, tema de ganancia de capital, muy concentrada en el país y revisar sistema simplificado, otros y muchos más aspectos a seguir agregando, que se deberán tomar en esa gran reforma del impuesto sobre la renta, que por todo lado de los documentos estudiados en la presente investigación muestran una total firmeza, de parte de los expertos del país y de los organismos internacionales, en que se deben realizar las mejoras y que el país la necesita en forma inmediata, aparte del tema de equidad y la desigualdad ciudadana, que también forma parte <sup>229</sup>.

## 6.6 Análisis comparativo de tarifas por países.

Se puede considera, a efecto de internacionalizar un poco la ubicación del

Elemento Cuantitativo Tarifas, de Costa Rica en el contexto de las tarifas

aplicadas en otros países, en la presente investigación, lo siguiente:

---

<sup>229</sup> Como ya se comentó nuevamente el órgano Contralor del país llama la atención al Ministerio de Hacienda sobre el tema de la evasión fiscal, según publicación del 5 de febrero del año 2010. Ya este es el tercer informe de la Contraloría General de la República y todo parece indicar que una de las mejores estrategias para corregir la situación y que lo recomiendan los informes es echar a caminar el nuevo proyecto del impuesto sobre la renta, bajo una base global y parece que es el momento ahora que se acabe la política electoral y que el nuevo presidente le ponga ganas, como muchas veces lo había recomendado hasta el Fondo Monetario Internacional, en sus visitas al país, una vez que se aprobara el Tratado de Libre Comercio.

Como se observa en el cuadro No. 11, las tarifas para personas jurídicas de varios países oscilan en general entre el 20 % al 30 %. Argentina mantiene un 35 %, Bolivia 25 % y Brasil un 15 %. Canadá de un 13 % a un 38 %. Chile un 17 %. Los Estados Unidos de un 15 % a un 35%. Guatemala un 31 %. Nicaragua un 25 %. Salvador un 25 %. Pocos países pasan del 30 %, como México con un 35 %, Trinidad y Tobago, con un 35 % y Venezuela de 15 % al 34 %. Costa Rica por su parte un 30%, según el cuadro, aunque ya se conoce que mantiene tarifas del 10%, 20 % y 30%, dependiendo del nivel de ingresos.

Referente a personas físicas las tarifas oscilan de 10 %, 20 %, 25 %, 30%, 35 % y hasta 40 %, dependiendo de los niveles de ingreso y desarrollo de cada país.

Al observar los datos de algunos países en este cuadro, como en el caso de Argentina con tarifas para personas físicas de un 9 % al 35 %. Bolivia bastante bajo de un 13 % a un 12,5 %. Estados Unidos de un 15 % a un 39,6%. Guatemala de un 15 % a un 31 %. Nicaragua de un 10 % a un 20 %. Salvador de un 10 % a un 30 %. México de un 3 % a un 40 %. Trinidad y Tobago de un 28 % a un 35 %. Venezuela de un 6 % a un 34 %. Costa Rica del 10 % al 20%, aunque se sabe el detalle de las tarifas, para cada uno de los casos, rangos de ingresos y montos de base imponible, cuyas tarifas son del 10 % y del 15 %.

Lo anterior por sí solo no tiene mucha significancia, viene a ser referencia y conocer si el caso de Costa Rica se mantiene con mucha desviación, en comparación con otros países, para personas físicas y para personas jurídicas.

Si se relacionan nuestras tarifas del impuesto sobre la renta, para persona físicas y jurídicas, pensando que se debe incrementarlas o bajarlas a la luz de lo que pasa en otros países, para mejorar la recaudación, se podría dar cuenta que el asunto probablemente, no es de tarifas, ya que, esta puede ser alta, pero la base puede ser baja y así sucesivamente, más bien el asunto sería de carga tributaria del país, medida esta como la cantidad de impuestos recaudados, en relación con el Producto Interno Bruto, como estrategia de desarrollo país, buscando hacer mejoras en la política fiscal, trabajando en el tema de la distribución de la renta y aumentando la carga tributaria, para una mejor recaudación, tema que no puede ser ampliado, ni manejado en este estudio, ya que, habría que incluir el estudio de los demás impuestos, como serían los impuestos indirectos, de ventas, de consumo y otros, que vendrían engrosar su total de ingresos tributarios y relacionarlos con el PIB.

Es posible en cuanto al aspecto social y desarrollo humano, como efectos finales de un país de altos impuestos, observar en el cuadro No.12, que países con carga tributaria alta, para señalar algunos, como Bélgica, Francia, Suecia, Australia, logran índices de desarrollo humano altos, superiores al 0.90. Otro grupo de países como Suiza con 23,1%, Grecia 22%, Estados Unidos con 19,5

% todos con seguridad social, logran un índice de desarrollo humano de de 0.80 á 0.90.

Costa Rica en 2002, con carga tributaria con seguridad social de un 18,4% y sin seguridad social de 12,5 %, tenía un índice de desarrollo humano de 0.82.

De acuerdo a los últimos datos obtenidos del Gobierno, sobre los Ingresos Tributarios, estos ya están cerca del 15 % del PIB, sin seguridad social. En el año 2006, según el Estado de la Nación, número 13, el índice de desarrollo humano estaba en 0.841. Par el año 2007 estuvo en 0.846 y para el 2008 en 0.847 <sup>230</sup> como se observa con pequeñas mejoras en los últimos tres años.

Todo esto lleva a comprender en parte, con lo acontecido en otros países que a mayor carga tributaria los indicadores sociales mejoran, como se observa en el cuadro número ocho, al poder los gobiernos de turno asignar más recursos a la obra social, contrario a lo acontecido en países como Salvador, México, Colombia y otros, según los datos.

---

<sup>230</sup> El Índice de Desarrollo Humano para el año 1996 estaba en 0.884, en 1997 en 0.889 y en 1998 en 0.889, disminuyó hasta el año 2000 a 0.797 y luego comenzó a subir, hasta en el 2006 en 0.841, según el Informe del Estado de la Nación número 13. Indicadores del 2007 y 2008 con base en informe No. 15 del Estado de la Nación del 2009 y actualizaciones de indicadores de año 2008.



Tanto en el caso de Costa Rica, que se ha comentado sobre la necesidad de aumentar la carga tributaria y la recaudación de impuesto, para las mejoras en las finanzas públicas la pregunta es por qué el Gobierno no aprueba el Proyecto de Renta, lo que reforzaría todos estos esfuerzos de índole social y que debe empujar el Estado en el desarrollo de sus principales funciones, si existe tanta claridad en el tema, por todos los sectores, pendiente algo de consenso.

**CUADRO No. 11**  
**TARIFAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VARIOS PAISES**

Países	IMPUESTO SOBRE LA RENTA			
	Ámbito de aplicación		Oliguotas o tasas	
	Fuente territorial (1)	Aplicación combinada (2)	Personas Jurídicas%	Personas físicas%
Antillas Holandesas		x	30	37 a 46
Argentina		x	35	9 a 35
Barbados		x	30	25 a 40
Bolivia	x		25	13 y 12,5
Brasil		x	15	15 y 25
Canadá		x	13 a 38	17 a 20
Chile		x	17	5 a 45
Colombia		x	35	0,13 a 22,92
<b>Costa Rica</b>	<b>x</b>		<b>30</b>	<b>10 a 20</b>
Ecuador		x	25	5 a 25
El Salvador	x		25	10 a 30
España		x	35	18 a 48
Estados Unidos		x	15 a 35	15 a 30,6
Francia	PJ(3)	PF(3)	33 1/3 y 19(4)	9 a 51
Guatemala	x		31	15 a 31
Haití	x		10 a 30	10 a 35
Honduras		x	15 a 25	10 a 25
Italia		x	37	18,5 a 45,5
Jamaica		x	33 1/3	25
México		x	35	3 a 40
Nicaragua	x		25	10 a 25
Países Bajos		x	30 a 35	33,9 a 60
Panamá	x		30	4 a 30
Paraguay	x		20	No aplica
Perú		x	20	15 a 20
Portugal		x	34	14 a 40
R. Dominicana		x	25	15 a 25
Suriname		x	38	10 a 40
Trinidad y Tobago		x	35	28 y 35
Uruguay	x		30	No aplica
Venezuela	x		15 a 34	6 a 34

Fuente: Información tomada de Todo Sobre Impuestos, Báez(2001) y Ernst & Young(2005)

(1) Grava la renta generada únicamente en el territorio del país respectivo

(2) La aplicación combinada existe cuando el principio de renta mundial (la renta que se genera dentro de los límites y fuera de los límites territoriales) afecta a los nacionales, y el principio de fuente territorial a los no residentes.

(3) PJ: Personas jurídicas, PF: Personas físicas o naturales

(4) Alícuota del 19% aplica para sociedades obligadas a aumentar el capital social



**CUADRO No. 12**  
**INDICADORES ECONOMICOS DE VARIOS PAISES**

PAIS	CARGA TRIBUTARIA CON SEGURIDAD SOCIAL	CARGA TRIBUTARIA SIN SEGURIDAD SOCIAL	INDICE DE DESARROLLO HUMANO	INDICE DE GINI - 1999	GASTO/PIB
Bélgica	43	28.5	0.935	25	45.7
Países bajos	41.1	23	0.931	32.6	45.0
Corea	40.4nd		0.903	26.8	45.6
Francia	38.0	21.6	0.924	32.7	46.2
Italia	38.8	26	0.900	27.3	43.8
Suecia	35.5	22.2	0.936	25	41.6
Israel	35.5nd		0.903	35.5	47.8
Australia	35.3	22.7	0.921	23.1	40.5
Noruega	34.7	25.3	0.930	25.8	37.2
Reino Unido	34.6	20.7	0.923	36.1	36.0
Hungría	33.6	22.2	0.820	30.8	44.1
Dinamarca	33.3	31.5	0.921	24.7	37.3
República Checa	33	17.5	0.844	25.4	35.5
Portugal	31.3	23.5	0.871	35.6	30
India	30.5	26.5	0.916	35.0	33
Nueva Zelanda	29.8	20.4	0.913	43.0	33.4
Polonia	29	19.6	0.828	32.0	37.5
Finlandia	27.7	24.5	0.925	25.6	33.4
España	26.0	16.5	0.908	32.5	32.0
Alemania	26.3	11.3	0.921	30	32.6
Uruguay	24.7	17.5	0.828	42.3	30.0
Rumanía	24.4nd		0.772	28.2	31.9
Suiza	23.1	10.1	0.924	32.1	28.3
Australia	22.1	5	0.936	35.2	23.7
Grecia	21.9	21.3	0.881	32.7	30.8
Turquía	21.3	19.0	0.735	41.5	32.1
Brazil	19.9	12.2	0.75	60	24.6
Canadá	19.8	15.3	0.936	31.5	31.5
Estados Unidos	19.5	12.7	0.934	40.8	19.0
Chile	18.4	16.0	0.825	56.5	22.6
Costa Rica	18.4	12.5	0.821	45	21.9
Korea	17.3	15.4	0.875	31.6	17.4
Panamá	17.2	13.5	0.784	48.5	27.0
Rep. Dominicana	15.7	14.5	0.722	48.7	16.3
Singapur	nd		0.876nd		19.8
Bolivia	13.0	12	648	42	22
Perú	13.8	12.4	0.743	46.2	18
Venezuela	12.8	12	0.765	48.8	20.7
Argentina	nd	9.5	0.842nd		15.4
El Salvador	12.6	10.7	0.701	52.3	15.1
México	11.7	10.8	0.70	53.7	14.7
Colombia	10.6	10.8	0.70	57.1	16.6
Guatemala		9.8			
Panamá		12			
Honduras		10			
Nicaragua		13			
China		6.1 nd	0.714	40.3	9.3

Fuente: World Bank, 2001 (datos 1999) y FMI, 2001, Sistema Tributario Costarricense, CGR (2002), Presentación del Dr. Adrian Torrealba

## 6.7 Síntesis del Sistema de Renta Actual y Sistema de Renta Global

Con el objeto de sintetizar los principales contrastes entre el sistema de renta

actual y el sistema de renta global, seguidamente se muestra un cuadro comparativo:

<b>SISTEMA DE RENTA ACTUAL:</b>	<b>SISTEMA DE RENTA GLOBAL:</b>
<b>Renta producto:</b>  Se grava el producto periódico que proviene de una fuente de capital como tierra, capital y trabajo	<b>Renta ingreso:</b>  Grava toda aquellas rentas(riqueza) que obtenga el sujeto pasivo sin importar su origen, que incluye: a. Rentas del trabajo b. Rentas de capital c. Rentas de actividades económicas d. Ganancias y Pérdidas patrimoniales e. Las imputaciones de renta
<b>Sistema cedular:</b>	<b>Sistema global</b>
Utilidades	La persona física es el centro de atención
Dividendos	Se cuantifican todas las rentas en una sola base, excepto la ganancia de capital
Mercado financieros	El sistema regula personas físicas, sociedades y no residentes
Salarios y pensiones	
Remesas al exterior	
Bancos y entidades financiera	
Otros	
<b>Renta territorial:</b>  Grava únicamente las rentas generadas en el territorio de la República	<b>Renta mundial:</b>  Grava las rentas extraterritoriales, bajo el concepto de la obligación personal de contribuir, de modo que los

	residentes tributen
<b>Régimen de atribución de renta:</b> Actualmente no existe como régimen	<b>Régimen de atribución de renta:</b> Se establece como régimen
<b>Régimen de transparencia fiscal Internacional:</b> No existe	<b>Régimen de transparencia Internacional:</b> Se establecen determinadas rentas
<b>Precios de transferencia:</b> No hay normativa especial al respecto	<b>Precios de transferencia:</b> Se define normativa especial
<b>Normas para evitar la doble imposición:</b> Se establece para algunos casos	<b>Normas para la doble imposición:</b> Se establecen para que los residentes que obtienen rentas o ganancias patrimoniales puedan deducir
<b>Régimen de pérdidas:</b> Está limitada a las actividades agrícolas e industriales	<b>Régimen de pérdidas:</b> Pasa a ser regulado como compensación de bases imponibles negativas para todo tipo de empresa
<b>Revaluación de activos:</b> No es permitida	<b>Revaluación de activos:</b> Se permite
<b>Amortización crédito mercantil:</b> No se admite	<b>Amortización crédito mercantil:</b> Se admite
<b>Período impositivo:</b> Octubre/setiembre	<b>Período impositivo:</b> Enero/diciembre
<b>Obligación de declarar:</b> No declaran personas físicas en calidad de dependientes	<b>Obligación de declarar:</b> Todos declaran en general
<b>Tarifas:</b> Varias tarifas, para personas jurídicas y físicas, 10%, 20 % y 30 %, así como otras para personas físicas con actividades lucrativas y dependientes.	<b>Tarifas:</b> Del 30 % para personas jurídicas en general y 10% para pequeñas empresas sobre los primeros 8 millones de colones de utilidades
<b>Remesas al exterior:</b> Tarifas del 5, 5 % hasta el 50 %	<b>Remesas al exterior:</b> Tarifas del 10% al 30 %

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda

## 6.8 Los Elementos Cuantitativos en el Contexto Económico

Siendo los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta del país, variables muy medibles, para llegar a determinar la obligación tributaria, de un contribuyente, partiendo de lo estipulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin duda que interesa y repercute cualquier cambio que se de en los mismos, como es, en los Ingresos de un contribuyente, los Gastos, la Base Imponible, las Tarifas y su Cuota Final. Todo esto va a repercutir en los pagos de las personas físicas o jurídicas, en una forma positiva o negativamente, o bien en la recaudación de de los Ingresos Tributarios del país.

Si se recuerdan por un momento las tres funciones básicas del estado, según Lewis (1989): **a. Asignar recursos, b. Distribuir los ingresos, c. Estabilizar la Economía**, se puede dar cuenta que si el estado logra mayor recaudación de sus impuestos, logra a su vez asignar más recursos a sus obras. Si logra más recaudación tributaria, también puede distribuir más recursos a las personas y también podrá tener una economía más estable.

Si por otro lado, se relacionan estos aspectos, Elementos Cuantitativos y funciones del estado, con uno de los elementos del plan estratégico del país el segundo, que dice: **Reducir la pobreza y la Desigualdad**, también se puede

231 ,

---

<sup>231</sup> Evasión Fiscal y Sistema Tributario, observaciones al informe de la Contraloría General de la República, Torrealba (2009). La paradoja contable. Considera que el tema debe ser trabajo como un esfuerzo integrado, para el logro de una meta país.

encontrar una estrecha relación, del impacto que tienen los Elementos Cuantitativo, del Impuesto Sobre la Renta, en un contexto económico y con aspectos sumamente sensibles, como lo es la Visión de un país.

Este aspecto no solamente dejarlo para una descripción o inspiración sentimental, sino que al ver las oportunidades de mejora en más recaudación que tiene el país, como se comenta en Reflexiones finales sobre proyecciones del impuesto sobre la renta, se puede dar cuenta que para el logro de metas y objetivos del país se necesitan más recursos disponibles, según las principales funciones del Estado, de donde se tiene bastante de donde sacar, bien sea mediante una mejor recaudación, mediante un mejor control y mediante una reforma al impuesto sobre la renta que englobe toda la riqueza de un contribuyente verdaderamente en una forma integral y no fragmentada, como en mucho se valora el sistema actual del impuesto sobre la renta, como un Sistema basado en el producto y no en la riqueza, que lleve a tener mejores índices de desarrollo humano, como bien lo indica la sinopsis, pag. 53, el Estado de la Nación (2009) <sup>232</sup>.

---

<sup>232</sup> Costa Rica tiene la imperiosa necesidad de fortalecer sus logros históricos en desarrollo humano, en un contexto macroeconómico que se tornará más restrictivo para la inversión pública, la decisión política de invertir en programas sociales y enfatizar en los que tienen capacidad redistributiva será crucial, según el Estado de la Nación No. 15, (2009), con actualizaciones de sus indicadores al 2008.



## CAPÍTULO 7

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### Consideraciones generales

Es prudente mencionar lo difícil que es llegar a conclusiones y propuestas contundentes, en la presente investigación, no solo por ser de corte cualitativa, sino por la gran relación que tiene la investigación especialmente con disciplinas, como las leyes tributarias, la economía, la administración, la contaduría pública y las finanzas, al realizar el estudio de los Elementos Cuantitativos, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Costarricense.

Primeramente en este resultado final se detallan las tres fuentes de información genéricas, que fueron utilizadas, para llegar a los resultados de la presente investigación, que son:

**La primera** fuente que corresponde al estudio y análisis de datos encontrados a lo largo del trabajo, tales como libros, leyes, revisas, artículos, informes técnicos, enlaces de Internet y otros relacionados.

**Una segunda** fuente fueron los datos de los ejercicios prácticos desarrollados, para demostrar con más profundidad la comprensión y análisis de la relación existente entre los Elementos Cuantitativos, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como cuadros, diagramas y matrices para el análisis de los datos.

**Una tercera** fuente de información fueron los resultados obtenidos de las encuestas realizadas, con expertos del país, en el campo tributario, que han permitido reforzar conceptos sobre la marcha, teóricos y técnicos, para robustecer y profundizar en la investigación.

También se obtienen conclusiones y propuestas sobre el marco teórico y metodológico de la investigación, así como experiencias vividas en todo el proceso de esta investigación, para que se pueda retomar los temas y subtemas posteriormente.

En este capítulo se presentan los resultados de la investigación en tres grupos que son: 1. Uno y dos que corresponden a las Unidades de Estudio analizadas y un tercer grupo considerando el marco teórico y metodológico de la investigación, según se detalla:

- 1. Sobre la Unidad de estudio Impuesto Sobre la Renta de Utilidades**
- 2. Sobre la Unidad de estudio Impuesto sobre la Renta con Retención**
- 3. Sobre el marco teórico y metodológico utilizado**

Considerando el problema principal y sub-problemas planteados, los propósitos generales y específicos, las unidades de estudio, categorías y sub-categorías, que a su vez son los Elementos Cuantitativos, se van a presentar conclusiones y propuestas, a partir de los datos analizados, como se detalla más adelante.

Es posible hacer constataciones entre lo planeado en el marco referencial y marco metodológico, por la importancia del tema que se investiga, con los ejercicios prácticos desarrollados e instrumentos utilizados, como los cuestionario y entrevistas desarrolladas, a efecto de poder obtener conceptos que sirvan de base, para dar continuidad y profundidad, a otras investigaciones en el país, en un campo tan interesante.

**7.1** Considerando el análisis realizado de los datos de la Unidad de estudio de Utilidades, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta número 7092, los Elementos Cuantitativos Ingresos, Gastos y Costos, Base Imponible, Tarifas y Cuota Final, queda demostrado desde el punto de vista teórico y el práctico la relación y correlación existente entre los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para llegar a determinar la obligación tributaria de un contribuyente, como persona jurídica, o como persona física, con actividades lucrativas, lo que hace comprender la importancia que su relación tiene entre todos los elementos medibles, su impacto en el pago por parte del contribuyentes, así como para el Estado Costarricense, desde el punto de vista de la recaudación tributaria.

La propuesta de esta conclusión es tan importante, por ser parte del problema principal planteado en la presente investigación, que se puede ver en dos sentidos:

**Primero** desde el punto de vista del contribuyente en el tanto debe tener muy presente el impacto que tiene cualquier decisión que tome a la luz de los Elementos Cuantitativos analizados, ya que, por su relación existente entre los mismos, le producirían algún cambio positivo o negativo en el pago de sus impuestos sobre la renta en el país.

**Segundo** desde el punto de vista del Estado Costarricense es de suma importancia esta relación ya que, cualquier variación en los Elementos Cuantitativos, podría variar el nivel de recaudación del impuesto sobre la renta, sobre todo en el momento que el país decida tomar decisiones, en materia de política fiscal, como hacer un cambiar de un sistema a otro.

**7.2** Hablar de Elementos Cuantitativos y de Normas de Contabilidad, son conceptos con una alta relación, como se indicó en el transcurso de la investigación, en el tanto, las Normas Internacionales de Información Financiera vienen a ser el lineamiento técnico que definan la forma de cómo se miden en términos numerarios los Elementos Cuantitativos, establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los Elementos Cuantitativos y las Normas de Contabilidad son como un binomio indisoluble en la determinación del impuesto a pagar por un contribuyente, especialmente en la unidad de utilidades, lo que se llama también como la simbiosis que existe entre los conceptos legales de los Elementos Cuantitativos y

los conceptos financieros-contables de los mismos, por su relación y correlación existente, entre ambas categorías de análisis.

Se determina, de acuerdo con el estudio que se hizo de las treinta y siete normas de información financiera internacional, que la mayoría de las normas de contabilidad tienen una alta relación directa con los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es posible concluir que para llegar a determinar una utilidad fiscal y un pago del contribuyente, lo cual puede variar a su vez por un cambio en un activo, un pasivo o el patrimonio del contribuyente, difícilmente se puede decir que una norma contable no tenga relación con los Elementos Cuantitativos, del contribuyente, cuando está totalmente relacionada entre sí, como decir en Contabilidad que la utilidad financiera, como el último renglón del Estado de Resultados, ésta a su vez no tenga relación con un Balance de Situación.

La adopción total que ha realizado el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica sobre las Normas Internacionales de Información Financiera, deja la plataforma en el país en una forma técnica y contundente, para que se mantenga la estrecha relación los Elementos Cuantitativos, entre lo legal y lo contable, de manera que se lleguen a resultados cada vez más razonables, desde el punto de vista técnico, en de la determinación de la obligación, tributaria de un contribuyente.

La persona jurídica, con el análisis de los datos de los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta de las utilidades y las Normas Internacionales de Información Financiera una total relación y correlación entre lo legal y lo contable, en esta Unidad de estudio, en términos de la medición de los Elementos Cuantitativos.

**7.3** El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica desde el año 1999 adoptó parcialmente algunas normas de contabilidad, conocidas en su oportunidad, como las NIC, sin embargo, en el año 2005 hizo la adopción total de las Normas Internacionales de Información Financiera, conocidas como las NIIFs.

Ya en el año 2007 y 2008, el Colegio establece mediante circulares que cualquier NIIFs que se emita por el CINIIF, Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera, ubicado en Londres, Inglaterra, será adoptada en forma inmediata en Costa Rica.

Lo anterior es importante en el tanto queda claro que le corresponde al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica en su forma exclusiva, la autoridad en el país, para adoptar las normas de contabilidad oficiales, que van a regir la profesión contable-financiera, además que hay claridad de cuál es la normativa oficial vigente.

**7.4.** No solo conocer las Normas Internacionales de Información Financiera aprobadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, si no ver cuáles de estas han sido armonizadas por la Administración Tributaria.

Considerando la información razonable como aquella que ha sido preparada de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, hoy las Normas Internacionales de Información Financiera, según la aprobación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, se puede ver la conveniencia de que al igual como se requiere la aplicación de todas las normas contables, en la determinación de la utilidad financiera, debe considerarse por parte de la Administración Tributaria la totalidad de las Normas Internacionales de Información Financiera, como algo necesario en la determinación de la utilidad fiscal, aunque se hagan las excepciones del caso en cada norma, siendo la propuesta concreta, en la presente investigación, que la Administración Tributaria armonice la totalidad de las Normas Internacionales de Información Financiera, como lo establece la legislación del impuesto sobre la renta, en igual forma que lo ha aprobado el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

**7.5** Se concluye, con base en el análisis de los contrastes realizados, entre los Elementos Cuantitativos de la Ley actual del Impuesto Sobre la Renta y el Proyecto de Renta Global, en la Unidad de estudio Utilidades, que se requiere en el país una integración de las diferentes bases de cálculo del impuesto sobre la renta para utilidades, de manera que no exista un fraccionamiento entre las

mismas, con diferentes formas de calcular la base imponible y con diferentes tarifas, de manera que integre además, una serie de conceptos, que engloben la totalidad de las posibles rentas de un contribuyente, reforzándose cada vez más de esta forma la relación existente entre los Elementos Cuantitativos.

Se propone a la Administración Tributaria y al Ministerio de Hacienda retomar las gestiones con el Gobierno de la República, de manera que se estudie de nuevo este proyecto de Renta Global, hasta lograr la viabilidad fiscal del mismo.

**7.6** Que la Administración Tributaria debe valorar más en detalle las consideraciones propuestas en el análisis de la Imposición Sobre la Renta (Torrealba, 2009) y consideradas en esta tesis, en el sentido de no considerar las rentas exentas, las rentas extraterritoriales y las ganancias de capital como parte de la base imponible para el cálculo de la Renta Disponible de los contribuyentes, aparte de la consideración muy generalizada por los expertos de que se trata de un impuesto de doble imposición, donde el mismo importe de utilidad se grava a nivel de sociedad con el 30 % y luego a nivel de persona física con un 15 %, en el residuo del 70 %, siendo la misma cifra que nace de una renta gravable.

**7.7** Se recomienda a la Administración Tributaria adoptar la propuesta que se presenta en los artículos 92 y otros, sobre el Proyecto de Renta Global en el sentido de eliminar la doble imposición que mantienen las rentas de las utilidades de las empresas, lo cual no estimularía la inversión de capital en el país.



**7.8** Que existe en los ingresos que se perciben por entidades que captan recursos en la bolsa de valores o fuera de esta ingresos cuyo impuesto se retiene en la fuente, como lo establece el artículo 23, inciso c), cuyos impuestos del 15 % o del 8 % se consideran impuestos únicos y definitivos, situación que lleva a la empresas a tener en sus Estados de Resultados rentas no gravables, donde generalmente existen rentas gravables asociadas con gastos deducibles, por lo que se recomienda a la Administración Tributaria establecer criterios más determinativos para estas asignaciones, considerando lo establecido en la en el artículo 7 de la Ley 7092, sobre Renta Neta, que dice: Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizadas se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas.

**7.9** Existe claridad no solo por la estandarización en la forma de cálculo, sino por la asimetría que se estaría dando actualmente con aquellos inversionistas en Bolsa, de manera que en lugar de tener dos tarifas de un 15 % y un 8 %, contar mejor con una sola tarifa del 10 %, en aras de una mayor simplificación en el sistema de recaudación y costos del contribuyente, como bien lo establece el nuevo proyecto de renta global.

**7.10** También en esta categoría de análisis igual que en la Unidad de Estudio de las Utilidades, se conoció con profundidad los Elementos Cuantitativos, para el

caso de las personas físicas, en lo correspondiente a Ingresos, que vendría a ser como la base imponible, la tarifa aplicada y la cuota final, no solo analizando lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual, sino también por los ejercicios realizados, con diferentes escenarios, por lo que ha quedado demostrado cuál es la relación entre estos elementos cuantitativos, de manera que una variación entre uno de ellos tendría consecuencias inmediatas en los resultados del contribuyente, así como en la recaudación por parte de las Autoridades del Gobierno.

Se propone a las Autoridades del Gobierno considerar esta estrecha relación entre los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, tratándose de Personas Físicas, a efecto de considerar el impacto de cualquier variación entre alguno de los Elementos que participan, en la determinación de la obligación tributaria.

Respecto al Elemento Cuantitativo Tarifas, que se aplican a las bases imponible de las personas jurídicas y a las personas físicas, como se conoció en el análisis de los datos, se llegó a determinar que actualmente existe una incongruencia en el caso de las personas físicas, que trata de resolver el Proyecto de Renta Global, por cuanto la persona física en este momento realizando actividades económicas, puede estar ubicado en tarifas a ser aplicadas a la base imponible, del 10%, 20% y 30%, en el caso de tener sociedades, además, del 15% para la renta disponible.

**7.11** Se llegó en el análisis de contrastes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual y el Proyecto de Renta Global, a determinar que en la Ley actual en lo que respecta a la Unidad de Utilidades, convergen tanto persona jurídicas, como personas físicas, en el desarrollo de actividades económicas, mientras que en el Proyecto de Renta Global existe una separación total, de manera que si una persona física realiza actividades económicas, las mismas deberán ser incluidas en una sola base imponible, establecida para tal efecto y con tarifas progresivas diferentes.

También en este análisis de contrastes Ley actual y Proyecto de Renta Global se determina que el Proyecto donde presenta mayores cambios es en lo que respecta a personas físicas y para ello establece una sola base imponible, con todas las posibles rentas de un contribuyente, tales como:

1. Renta bruta del trabajo por cuenta ajena y o tras rentas del trabajo
2. Rentas de capital inmobiliario
3. Rentas de capital mobiliario
4. Rentas de actividades económicas
5. Ganancias y pérdidas patrimoniales
6. Ganancias patrimoniales injustificadas.

Respecto al Elemento Cuantitativo Tarifas, en igual forma presenta un cambio importante, con una tarifa progresiva aplicable a la base general, que va de un 5 % a un 30 %, lo que se considera bastante progresiva, hacia la persona física.

Como propuesta en este análisis se considera importante englobar todas las bases imponibles del contribuyente en una sola base, sin embargo, si es conveniente revisar el nivel de progresividad, tanto en tramos, como en porcentajes, para el caso de personas físicas, que no se convierta en una decisión negativa, a su vez desde el punto de vista de la recaudación de impuestos y del contribuyente mismo, por su impacto, según se plantea en el Proyecto de Renta Global, considerando en todo esto el nivel de elasticidad y progresividad de las tarifas indicadas.

**7.12** Del análisis realizado de los datos se puede desprender que esta Unidad de estudio, impuesto sin retención, es menos complicada que la anterior, ya que corresponde en general al manejo de tres Elementos Cuantitativos muy bien definidos en la Ley actual, la Base Imponible, la Tarifa y la Cuota a ser cancelada por el contribuyente, para lo cual se concluyen que existe una total relación entre los mismos, para la determinación de la obligación tributaria del contribuyente, razón por la cual cualquier variación entre estos elementos cuantitativos, tiene repercusiones en las obligaciones del contribuyente y en la recaudaciones de impuestos del país.

Dentro del proceso de investigación realizado y datos analizados, se observa que existen diferentes tarifas a ser aplicadas en el caso de las remesas al exterior. Considerando que en la Ley actual las tarifas van del 5,5 % hasta un 50 %, situación que podría producir inequidad en la Cuota final de un contribuyente y que el pago de una remesa al exterior es producto de un hecho generador en el país, igual como lo es para una persona física o jurídica en su desarrollo de actividades comerciales, lo que no justifica tener tarifas diferentes para estos casos, cuando se tienen actividades que se desarrollan en el país, igual que cualquier otra empresa, con iguales tarifas.

**7.13** Se propone a la Administración Tributaria que se haga una revisión de las tarifas establecidas para las remesas al exterior actualmente y que se estudie una reforma, de manera que su tratamiento sea igual que la base imponible para utilidades, como lo plantea el Proyecto de Renta Global y considerando también por los expertos del país en sus opiniones, como una situación que debe corregirse de inmediato.

**7.14** Como aspecto relevante debe retomarse el tema de la proyección del impuesto sobre la renta que se puede recaudar en forma incremental en el país, sin pensar si la hipótesis que establece la Contraloría General de la República es buena o no, o si los datos proyectados en los cuadros nueve y diez de esta investigación son correctos o no, lo importante a rescatar es la gran oportunidad de constar con más recursos en el país, para una mejor obra social, así como

lograr una mejor recaudación en país, donde existan menos distorsiones en el pago de los contribuyentes.

#### **7.14 Conclusiones y Propuestas Sobre el Marco Teórico y Metodológico:**

a. El tema de las bases imponibles en materia del Impuesto Sobre la Renta es fundamental en esta investigación, como se menciona en los sub-problemas planteados, ya que, es aquí donde convergen los Elementos Cuantitativos de Base Imponible, Ingresos, Gastos, la Tarifa y llegar a determinar la Cuota Final, a cancelar, por el contribuyente.

Queda bien en este trabajo, demostrada la forma en que se llega a determinar la base imponible de un contribuyente y los demás elementos cuantitativos, para el caso de una persona física o jurídica, según las dos Unidades de estudio analizadas, categorías y sub categorías establecidas.

b. La equidad vertical y equidad horizontal, como conceptos relativos en la Ley actual, en el tanto al existir diferentes bases para tributar, diferentes tarifas, para persona físicas y para personas jurídicas, hace que no existan una sostenible equidad en el sistema, situación que se comprueba al desarrollar ejemplos prácticos y análisis de tarifas y bases imponibles.

Al ser el sistema del impuesto sobre la renta de carácter cedular, sobre la equidad horizontal, donde convergen diferentes formas de calcular la obligación tributaria,

del contribuyente, así como la aplicación de diferentes tarifas, esto hace que dificulte y sea más caro el sistema de recaudación del impuesto sobre la renta en el país, como lo sería con una sola base donde se engloben todas las rentas y se aplique una sola escala, para determinar la obligación tributaria.

Se propone por los dos conceptos considerados anteriormente, que las Autoridades del Gobierno estudien de nuevo el Proyecto de Renta Global y se analice en forma especial la inclusión de renta global y el uso de una sola tarifa, para determinar la obligación tributaria.

c. Se debe hacer una evaluación integral a los diferentes sistemas de impuesto sobre la renta cedulares de la Ley actual, los de personas físicas en calidad de dependientes, personas físicas con actividades lucrativas, así como lo establecido para las personas jurídicas, a efecto de estudiar el tema de la elasticidad y nivel de progresividad en los sistemas, dependiendo de lo que busca el país, para el cumplimiento de sus funciones del Estado y una verdadera equidad vertical y horizontal.

d. Muy difícil pensar en que exista el conocimiento necesario de parte del contribuyente, sobre los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, en el tanto se cuentan con diferentes formas de calcular la obligación tributaria, para impuestos, de la misma naturaleza, aparte de ser un tema que debe ser analizado a la luz de la economía, las leyes, la contabilidad y las finanzas, por

lo que se concluye en el análisis de la presente investigación y cuestionarios realizados, que no existe un conocimiento adecuado entre los ciudadanos, de modo que dificulta el manejo de todos estos datos, para un mejor entendimiento de las obligaciones tributarias.

Se propone que la Administración Tributaria amplíe su ámbito de acción hacia la capacitación empresarial y personas físicas, de manera que cada vez exista mayor conocimiento estructurado al servicio de los contribuyentes, situación que convierte en una inversión, para la Administración Tributaria, en el tanto facilita su labor, reconociéndose aquí el esfuerzo que se está haciendo actualmente.

e. Como parte de los procesos de simplificación tributaria y contable, no solo para el contribuyente, sino para la Administración Tributaria, se considera también que para una mejor sincronización con las Normas Internacionales de Información Financiera, la Administración Tributaria establezca una estandarización contable, para uso de las empresas, por sectores, de manera que facilite, no solo al contribuyente su labor, sino a la Administración Tributaria su control de los diferentes Elementos Cuantitativos

f. Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta y la Normativa Contable aprobada en el país, por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, como la armonización que lleve a cabo la Administración Tributaria, según lo establece la propia legislación, se consideran que son parte integral de una sola



plataforma indisoluble, que permiten la definición de los Elementos Cuantitativos, la cuantificación y determinación de los resultados finales, para que mediante un proceso interrelacionado entre lo legal y lo contable, se logre determinar en una forma cada vez más razonable, la obligación tributaria del contribuyente.

Se propone a la Administración Tributaria la adopción de toda la normativa contable aprobado por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y en lugar de dejar normas sin considerar, incluir todas, como una estandarización conceptual y hacer las excepciones necesarias, a la luz de las exigencias legales, si es que estas no se pueden totalmente cambiar, de momento, como bien se estableció en parte en la resolución 52-01, del año 2001.

**g.** Se determina también que de aprobarse el Proyecto de Renta Global el país lograría incrementar su recaudación en forma anual en una suma aproximada de \$80 millones, que equivale como al 10 % de la recaudación actual por este concepto, de acuerdo con el análisis de los diez casos desarrollados, para demostrar mejor cuál era la relación existente entre los Elementos Cuantitativos del Impuesto sobre la rentas, para el caso de la Unidad de Estudio Utilidades y la Unidad de Estudio Impuestos con retención, caso concreto de Personas Físicas y otros, para la Ley actual, como para el Proyecto de Renta Global.

Se propone entonces que la Autoridades del Gobierno investiguen más a profundidad lo planteado, para valorar mejor estas cifras y ver la conveniencia de hacer los cambios de un sistema a otro.

En igual forma que las Autoridades del Gobierno profundicen en los resultados obtenidos en los informes de la Contraloría General de la República, en materia de evasión fiscal, con una óptica de oportunidad en acrecentar la recaudación fiscal y de hacer un cambio en el sistema del impuesto sobre la renta actual, con lo que pudiera lograr incrementar la recaudación tributaria del país.

**h.** Los Elementos Cuantitativos del Impuesto Sobre la Renta, como elementos de medición y cuantificación de la obligación tributaria del contribuyente, no se pueden analizar como elementos aislados dentro del contexto tributario solamente, sino que por su importancia que los mismos tienen se requiere más bien una dimensión, dentro del campo tributario y económico, por lo que se concluye que cualquier variación que se realice, a los mismos, trascienden también a un contexto económico, impactando aspectos, como son las funciones de la Hacienda Pública, la recaudación y asignación de recursos, así como la distribución y control de los ingresos en el país.

Se propone de esta forma a las Autoridades del Gobierno mantener mucho seguimiento y control de todos estos Elementos Cuantitativos, así como sus variables económicas que se ven impactadas, de manera que se puedan

sensibilizar de inmediato cualquier cambio y poder determinar su impacto, desde el punto de vista de las Finanzas Públicas, tanto en la legislación actual, como en el momento de presentar algún proyecto, de manera que los cambios sean más integrales, no solo desde el punto de vista de la ley, sino de las normas contables.

i. Se coincide con otros estudios realizados y en el análisis comparativo de tarifas por países, para personas físicas y para personas jurídicas, así como a la carga tributaria de cada país de otros estudios realizados, que países con mayor carga tributaria, generalmente logran un mayor índice de desarrollo humano, de seguro al contar con más recursos para su obra social, generalmente en educación, salud e infraestructura, así como en ayudas directamente a las personas más necesitadas, en el país.

Considerando los grandes objetivos del Plan de Desarrollo del Gobierno actual, de reducir la pobreza y la desigualdad, sin duda que el enfoque de aumentar la carga tributaria, igual que otros países es uno de los mejores caminos, sobre todo para un mejor desarrollo del país, por lo que se propone a las Autoridades del Gobierno profundizar más en estos aspectos, a efecto de una mayor concatenación de los grandes objetivos planteados en el país.

k. Debe señalarse Sobre el Sistema de Renta actual, que grava la fuente de la riqueza que el sistema es de carácter cédular, de renta producto, de diferentes bases imponibles y diferentes tarifas, como un sistema fragmentado, contrario al

sistema del Proyecto de Renta Global, integral, tanto para personas jurídicas y más para personas físicas, que grava el patrimonio o la acumulación, lo queda analizado en la presente investigación, con los ejercicios realizados y según la opinión de los expertos entrevistados, que es sumamente importante echar a camina el Proyecto de Renta Global, como sistema integral que además, de simplificar en una sola base global las rentas, para los contribuyentes, como persona físicas o como persona jurídica, permita una mayor recaudación y una mayor equidad horizontal y vertical, en el sistema de impuesto sobre la renta en el país, quedando el reto en las autoridades del gobierno hacer esta labor técnica/política en el país.

Finalmente, con base en las conclusiones obtenidas y las propuestas realizadas en el presente trabajo, el investigador considera que el problema principal y los sub-problemas planteados, así como los objetivos establecidos, para el análisis de los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Costarricense han sido estudiados y analizados en su mayoría, en este informe final.

Que por otra parte, el tema estudiado en esta investigación corresponde a uno de los grandes campos de las Administración Pública y Privada del país, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta Costarricense y su impacto que todo esto tiene en el manejo de los Elementos Cuantitativos para los empresarios y los contribuyentes en general, del sector privado y del sector público, estudiándose

en el mismo aspectos legales, administrativos, económicos, contables y financieros, por lo que el investigador se siente también muy satisfecho por el trabajo realizado, como un requisito final del Programa Doctoral, de la Escuela de Ciencias de Administración de la UNED, para optar por el grado de Doctor en Ciencias de la Administración.

## BIBLIOGRAFÍA

- Abarca, Sonia (2004). ~~Diseños Cualitativos en la Investigación Gerencial, para el curso de Doctorado en Administración de Negocios. UNED.~~
- Abarca, Allan (2006). ~~Hacia las políticas públicas amnésicas: del crecimiento económico a la distribución de ingresos. Hacia dónde va Costa Rica. Asociación de Estudios para el Futuro. Costa Rica.~~
- Adenauer, Kanrad (2009). ~~Sistema Político y Escenarios de Gobernabilidad Democrática para la Próxima Década 2010-2020. Asociación de Estudios para el Futuro. Costa Rica.~~
- Alican, Fuat (2002). Trabajo preliminar de una versión resumida The Logig of The Sciences and the Humanities, de Fillmer Stuart C. Northrop suministrada por el Doctor Francisco Escobar en el Seminario de Estrategia Metodológica de la investigación en el Programa Doctorado Académico de la UACA (Ph.D).
- Asamblea Legislativa de La República de Costa Rica (1949). ~~Constitución Política de la República de Costa Rica. Imprenta Nacional.~~
- Asamblea Legislativa de La República de Costa Rica (1988) ~~Exposición de Motivos de La Ley del Impuesto Sobre La Renta. Asamblea Legislativa.~~
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica (2000). ~~Ley de Protección al Trabajador, Imprenta Nacional. San José, Costa Rica.~~
- Asamblea Legislativa de La República de Costa Rica (2001). ~~Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria. Imprenta Nacional.~~
- Asamblea Legislativa de La República de Costa Rica (2002). ~~Ley de Contingencia Fiscal. Imprenta Nacional.~~

- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica (2004). Código de Normas y ~~Procedimientos Tributarios~~. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A.
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica (1987). Expediente 8975, ~~sobre la Ley del Impuesto Sobre la Renta 7002~~. Imprenta Nacional.
- Asamblea Legislativa de La República de Costa Rica (2004). Ley del Impuesto ~~Sobre La Renta y su Reglamento~~. Publicaciones Jurídicas.
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica (2006). Proyecto de Ley del ~~Impuesto Sobre La Renta~~. Expediente 16164. Imprenta Nacional.
- Báez, Theódulo y Báez Julio (2001). Todo ~~Sobre Impuestos en Nicaragua~~. Instituto de Investigaciones Tributarias. Nicaragua.
- Backer y Jacobsen (1976). La Contabilidad de Costos, Un Enfoque Administrativo y de Gerencia. Libros MacGraw-Hill de México, S. A de C.V.
- Banco Central de Costa Rica (2005). ~~Indicadores Económicos~~.
- Barrantes, Rodrigo. (2003). Enfoque ~~Quantitativo y Cualitativo~~. San José, Costa Rica. Editorial Universidad Estatal a Distancia.
- Barrantes, Rodrigo (2003). ~~Investigación, un camino al conocimiento, Un Enfoque Quantitativo y Cualitativo~~. San José, Costa Rica: Editorial Universidad Estatal a Distancia.
- Black, Champion y Brown (1976). ~~La Contabilidad y las Decisiones Administrativas~~. Editorial Diana, México.
- Bolaños, José (1994). Código de Comercio ~~Publicaciones Jurídicas~~, San José Costa Rica.

Camacho, Carlos (2006) Plan General Contable en Costa Rica. San José, Costa Rica: Seminario de la Procuraduría sobre Derecho Tributario y Presupuestario.

Capra, Fritjof (1982). El Punto Crucial, Ciencia, Sociedad y Cultura Naciente. Editorial Troquel S.A, Argentina.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (1982) Ley de Regulación de la Profesión de Contador Público y Creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, Reglamento de la misma Reglamento de la Ética Profesional.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (1996). Proyecto de Investigación Contable para desarrollar los Principios de Contabilidad Aplicables a Costa Rica.

Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (1999). Adopción y Armonización de las Normas Internacionales de Contabilidad. Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (2000). Adopción y Armonización de las Normas Internacionales de Contabilidad. Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (2001). Adopción y Armonización de las Normas Internacionales de Contabilidad. Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (2005). Adopción total de las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF. Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.



~~Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (2007). Circular número 11-2007,~~  
~~sobre la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.~~  
Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

~~Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (2007). Circular número 12-2007,~~  
~~sobre la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.~~  
Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

~~Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (2007). Circular número 001-2008,~~  
~~Guía sobre Capitalización del Superávit por Revaluación en las Asociaciones~~  
~~cooperativas.~~ Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Contraloría General de la República (2002). El Sistema Tributario Costarricense.

Contraloría General de la República (2005). ~~Impuesto Sobre las Utilidades,~~  
~~Estudio Estadístico de la Base y la Evasión, Informe DFOE IP-14-2005. División~~  
~~de Fiscalización Operativa y Evaluativa,~~ Área de Ingresos Públicos de la  
Contraloría General de la República. San José, Costa Rica.

Contraloría General de la República (2006). ~~Impuesto Sobre las Utilidades,~~  
~~Algunos Aspectos sobre la Base y la Evasión, Informe No. DFOE SAF-06-2006.~~  
División de Fiscalización Operativa y Evaluativa de la Contraloría General de la  
República. San José, Costa Rica.

Contraloría General de la República (2007). Informe del ~~Impuesto Sobre las~~  
~~Utilidades que se declaran en Algunas actividades Económicas Importantes del~~  
~~país. Estudio. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa,~~ Área de  
Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la Contraloría General  
de la República. San José, Costa Rica.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2006). ~~Normas Internacionales de Información Financiera.~~ Londres.

Cuadrado, Juan. (2003). ~~Política Económica Objetivos e Instrumentos.~~ Impresos y Revistas S.A, España.

Del Rincón, Delio, Amal, Justo Latorre, Antonio Sans, Antoni (1995). ~~Técnicas de Investigación en Ciencias Sociales.~~ Editorial Dykison. Madrid.

Dirección General de Tributación (2001). ~~Resolución número 56.~~ San José, Costa Rica. Imprenta Nacional.

Dirección General de Tributación (2001). ~~Resolución número 52-01, sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.~~ San José, Costa Rica. Imprenta Nacional.

Dirección General de Tributación (2002). ~~Resolución número 10.~~

Dirección General de Tributación (2002). ~~Resolución número 56.~~

Dirección General de Tributación (2002). Resolución número 4 y la 42-01.

Drucker, Peter F (1979). ~~La Gerencia de Empresas,~~ Editorial Hermes, México.

Ernst & Young, ~~Worldwide Corporate Tax Guide, (2005).~~

~~Estado de la Nación en Desarrollo humano Sostenible, (2003).~~ Neo Gráfica S.A., San José, Costa Rica

Fajardo, Gonzalo (2005). ~~Principios Constitucionales de la Tributación,~~ Editorial Juricentro. San José, Costa Rica.

Galván, José (1962). ~~Tratado de la Administración General.~~ Instituto Centroamericano de Administración Pública, ICAP. San José, Costa Rica.

Greenspan, Alan (2006). ~~La era de las turbulencias.~~ Ediciones B.S.A, España.

Grady, Paul (1971). ~~Inventario de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.~~ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Guerrero, Omar. ~~La Teoría de la Administración Pública (1986) Karla.~~ México.

Usado en Seminario de Gerencia Estratégica Privada y Pública en la UNED, con el Doctor Miguel Gutiérrez.

Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos; Pilar Baptista, Lucio (2003). ~~Metodología de la Investigación.~~ McGraw-Hill Interamericana, México.

Herrero y Monge (2002). ~~El Sistema Tributario Costarricense.~~ Contraloría General de la República de Costa Rica.

~~Informe número 1 de la Comisión de Control y Ordenamiento del Gasto Público y de Rendición de Cuentas de los Funcionarios y Empleados Públicos, Ministerio de Hacienda. Alcance número 60, Gaceta número 161, Imprenta Nacional, San José, Costa Rica.~~

~~Informe número 2 de la Comisión de Control y Ordenamiento del Gasto Público y de Rendición de Cuentas de los Funcionarios y Empleados Públicos, (2003).~~

~~Ministerio de Hacienda. Alcance número 60, Gaceta número 161, Imprenta Nacional, San José, Costa Rica.~~

~~Instituto Mexicano de Contadores Públicos (1965). Normas y Procedimientos de Auditoría.~~ Dolores 17-303 México 1, D.F.

~~Instituto Mexicano de Contadores Públicos (1969). Manual del Contador Público.~~

~~Facultad de Comercio y Administración. Universidad Nacional Autónoma de México.~~

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (1971). A.C. ~~Inventario de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Medios Gráficos~~, México.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (1998). ~~Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Bosques de Tabachines~~, Núm 44.
- Internacional Monetary Fund. Helping Countries Develop. El Role of Fiscal Poley. External Relations Deparment, Publication Services, Washington, DC.
- International Accounting Standards Board, IFRS (2006). Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF. 30. Cannon Street, London EC4M6XH, United Kingdom.
- Koontz y Wehrich, Harold y Heinz (1998) ~~Administración, Una perspectiva global~~. McGraw-Hill, México.
- López, Miguel (1976) ~~Curso de Sistemas de Contabilidad~~. Editorial Fondo Cultural Contable, San José Costa Rica.
- Martínez, Gerardo (1995). ~~El Tratamiento de Activo Fijo en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento~~. Trabajo de graduación para optar por el grado de Licenciado en Administración de Negocios, con énfasis en Contaduría Pública, en la Universidad de Costa Rica.
- Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica. (2003). ~~Presentación Proyecto del Impuesto Sobre La Renta~~.
- Martínez, Jorge.(2001) ~~The Impact of Budgets on The Poor: Tax and Benefit Incidence~~. Georgia State University, Andrew Young School of Policy Sutudies.
- Martínez, M. Miguel (1996). ~~Comportamiento Humano, Nuevos Métodos de Investigación~~. Editorial Trillas, México.

- Medina, Fernando, (2001). Consideraciones sobre el índice de Gini para medir la concentración del ingreso. CEPAL, Chile, Naciones Unidas.
- Ministerio de Hacienda (2006). Decreto 32876-II. Arrendamiento Operativo y Arrendamiento Financiero. San José, Costa Rica. Imprenta Nacional.
- Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica (2006). Comparativo de Ley Actual del Impuesto Sobre La Renta y Proyecto de Renta Mundial y Global. Ministerio de Hacienda.
- Mintzberg y Brian, Henry y Quinn (1993). El Proceso Estratégico. Prentice Hall Hispanoamericana, S.A, México.
- Musgrave, Richard (1989). Taxation For Development de Stephen R. Lewis (Borrador)
- Porter, Michael E (1985). Estrategia Competitiva, Técnicas para el Análisis de los Sectores Industriales y de la Competencia. Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V. México.
- Programa Estado de la Nación (2006). Estado de la Nación. Litografía e imprenta LIL S.A., San José, Costa Rica.
- Programa Estado de la Nación (2009). Estado de la Nación. Litografía e imprenta LIL S.A, San José, Costa Rica.
- Sierra (1996). Tesis Doctorales y Trabajos de Investigación Científica. Editorial Paraninfo, S.A Magallanes, Madrid, España.
- Robbins y Coulter, Stephen y Mary, (2005) Administración. Pearson Educación, México.

Rodríguez Gómez, Gregorio; Gil Flores, Javier; García Jiménez, Eduardo (1996).

~~Metodología de la Investigación Cualitativa, Ediciones Aljibre S.L, Granada.~~

Rodríguez y Angulo (2002). ~~Sistema Tributario Costarricense. Contraloría General de la República de Costa Rica.~~

Stephen R. Lewis (1989). ~~Taxation For Development. (Borrador)~~

Téllez T. Benjamín (1979) ~~El Dictamen en la Contaduría Pública. Editoriales Contables y Administrativos, México.~~

Torrealba, Adrián (1997). ~~Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense. Imprenta y Litografía Mundo Gráfico, S.A. San José, Costa Rica.~~

Torrealba, Adrián (2006). ~~El Principio de Capacidad Económica: Crisis y Rehabilitación. San José, Costa Rica.~~

Torrealba, Adrián (2009). ~~Evasión fiscal y Sistema tributario. Presentación especial sobre informe de la Contraloría General de la República. San José, Costa Rica.~~

Torrealba, Adrián (2009). ~~La Imposición Sobre La Renta en Costa Rica. Investigaciones Jurídicas S.A.~~

Torrealba, Adrián, (2009). ~~Tratado de Derecho Tributario. www.impositus.com. San José, Costa Rica~~

Torrealba, Adrián (2010). ~~Fusiones y Adquisiciones Aspectos Internacionales. XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. San José, Costa Rica.~~

Van Home, James. ~~Administración Financiera, (1997), Edición Especial Siglo XXI. Pearson Educación, México.~~

Varela, Armando. ~~Un Qualitative data Analysis (1994). An Expanded Sourcebook,~~  
Matthew B. Miller y A. Michael Hberman, Sage Publications, Londres. Material  
usado en curso doctoral para Métodos Cualitativos de Investigación Gerencial,  
de la UNED, Abarca, (2004).

Villegas, Héctor (2005). ~~Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario.~~

Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma S.R. L, Ciudad Buenos Aires.

Weston, Brigham, J.Freed y Eugene F (1977) ~~Finanzas en Administración.~~

Interamericana s.a de C.V, México.

Williams Jan y Holzmann Oscar (1997). ~~Guía de Principios de Contabilidad~~

~~Generalmente Aceptados, vigentes en los Estados Unidos de América, PCGA.~~

Harcourt Brace International, Inc.

## ANEXOS

### **Anexo No.1: Resumen Encuesta de Expertos**

Seguidamente se detalla el anexo utilizado en el presente el trabajo, como instrumento para la obtención de información de parte de los profesionales encuestados y entrevistados en el país.

#### **Comentarios de los cuestionarios y entrevistas realizadas.**

Dado la importancia encontrada en las opiniones y comentarios de los resultados obtenidos en los cuestionarios realizados a los diferentes expertos, cámaras y colegios profesionales en el país, se van a realizar pequeños resúmenes de los aspectos más relevantes de cada una de las preguntas utilizadas.

Muchas de los comentarios y opiniones ya han sido incorporadas, en los diferentes tópicos desarrollados, sin embargo, por considerar una oportunidad especial para el investigador y para los lectores de la presente investigación se incorpora un resumen ejecutivo seguidamente, lo que va reforzar técnicamente en muchos los criterios utilizados a lo largo del presente trabajo.

Primeramente conviene comentar cómo fueron estructuradas las preguntas del cuestionario efectuado, para lo cual se definieron diez preguntas, las tres primeras se refieren a la Ley actual, considerando las tres Unidades de estudio,



Las Utilidades, Las Personas Físicas y las Remesas al Exterior, haciendo énfasis sobre los Elementos Cuantitativos, Base Imponible, Tarifa y Cuota

233 .

La cuarta pregunta se refiere a la aceptación y homologación de la Normas Internacionales de Información Financiera en Costa Rica, por parte del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y por la Administración Tributaria, buscando la forma en que esto influye en la determinación de la obligación tributaria del contribuyente.

La quinta, la sexta y séptima pregunta buscó la opinión sobre el Proyecto de Renta Global, referente a la Unidad de estudio Utilidades, sobre las Personas Físicas y sobre los no Residentes, considerando los Elementos Cuantitativos, Base Imponible, Tarifas y Cuota Final.

La pregunta octava se refiere a las ganancias de capital en el país y su tarifa. La nueve sobre la carga tributaria en el país y la pregunta diez sobre una opinión general del sistema de Renta actual y en contraste con el sistema de Renta Global.

Finalmente, en el cuestionario se solicita un comentario general y libre a las personas encuestadas.

---

<sup>233</sup> Inicialmente se trabajó con tres unidades de estudio, las utilidades, las personas físicas y las remesas al exterior, sin embargo, como parte de las mejoras a la tesis y por recomendación del Director se reestructuró la investigación en dos unidades de estudio, una llamadas de utilidades y otra llamada de impuesto con retención, como se hicieron las explicaciones desde un inicio.

Todas las preguntas buscan rescatar criterios a su vez inquietar sobre los principios de equidad y razonabilidad, de parte de los encuestados, con el objeto de sensibilizar aspectos de fondo de cada uno de los Elementos en estudio, que siempre son objeto de comentarios, tales como: El sistema es injusto, el procedimiento no es el correcto, no es razonable. La base imponible no es justa, no es razonable. La tarifa no es equitativa o no es muy justa. Preguntas difíciles de dar respuesta, pero que en este caso es importante rescatar las opiniones y comentarios de los diferentes profesionales encuestados y entrevistados.

**Primeramente se describe la pregunta que se hiciera al encuestado luego se hace un comentario de los más relevante, donde se recopilan las opiniones de los diferentes expertos**

Iniciamos con la pregunta número uno del cuestionario.

**1. ¿Considera usted que la base imponible para el cálculo de los impuestos sobre las utilidades de las empresas según la Ley actual, exenciones, su tarifa, cuota, es equitativa, es razonable, por qué sí o por qué no?**

**Comentario sobre pregunta número 1.**

Existe la opinión que el Sistema de Renta actual si es equitativo y razonable, sin embargo, lo que falla es el contribuyente, como ser humano, por un lado la Administración Tributaria y el Gobierno al obligar al contribuyente, a cumplir los procedimientos tributarios.

Tenemos por otro lado como un ejemplo de esta equidad mencionan los expertos es el caso de las tarifas de las empresas del 10 %, 20% y 30%, para diferentes niveles de ingresos y en el caso de las personas físicas que tienen diferentes tarifas, para diferentes niveles de ingresos, lo que evidencia el principio de cobrar más al que más tiene y menos al que menos tiene, lo que demuestra el principio de razonabilidad y equidad.

Por otra parte algunas personas consideran que las tarifas impositivas para las empresas son altas, en Costa Rica, en comparación con otros países. También sobre la necesidad de legislar sobre las ganancias de capital en el país, así como algunas distorsiones existentes en caso del impuesto sobre la renta, para las cooperativas, Banco Popular y Zonas Francas, lo cual debería corregirse de inmediato.

**2. Considera usted que la base imponible para el cálculo de los impuestos de las personas físicas, según la Ley actual, exenciones, su tarifa, cuota, es equitativa, es razonable, por qué sí o no?**

**Comentario sobre la pregunta número 2.**

La primera opinión sobre esta pregunta, es que todo va depender del contribuyente. Consideran los expertos que al existir tarifas para los salarios progresiva, de una parte exente, un 10 % y un 15 %, así como el caso de la actividades lucrativas, una base exenta, un 10 %, 15, 20 % y 25%, el sistema

busca que los que ganen más paguen más y los que ganan menos, paguen menos, tratando que el sistema sea razonable y equitativo.

Aparte de lo anterior, las críticas más fuertes de la Ley actual es al ser un sistema de impuesto cedular, caso del 8 % para las inversiones financieras y un 15 % para los dividendos.

Por otro lado se comenta que en el caso de los profesionales tienen muchas posibilidades de pagar un impuesto menor, que el caso de las personas físicas, con patrón, que se encuentran en planilla.

El sistema actual también le falta el impuesto de la ganancia de capital, para que paguen todas aquellas personas que venden propiedades, nacionales y extranjeros.

En general en las opiniones, existe el criterio que el impuesto para las personas físicas debe calcularse sobre una base global, tomando en cuenta todas las fuentes de ingresos.

**3. ¿Qué opinión tiene usted sobre la base de cálculo para las remesas al exterior, de la Ley actual, sus tarifas aplicables, son equitativas y razonables, por qué sí o no?**

### Comentario sobre la pregunta número 3.

Se inicia las respuestas indicando que algunas tarifas en este renglón carecen de justificación hoy día, ya que, falta de claridad, lo cual se considera que las mismas no son ni razonables, ni equitativas, al poder existir elementos de subjetividad, para el cumplimiento de los mismos.

Importante es considerar que el concepto de remesa gira alrededor del pago y la acreditación, por lo que cuenta no es el momento de la acreditación efectiva, sino el aspecto contable, como lo establece la Norma Internacional de Contabilidad.

Existen excepciones en esto, como en el caso de no hacer retenciones para aquellos bancos acreditados en el Banco Central, como entidades de primer orden, préstamos del exterior, para actividades agrícolas e industriales.

Existen algunas tarifas, como el asesoramiento técnico que está muy alto con un 25 %, en comparación con otros países, que tienen un 20 %, que todavía sigue siendo algo.

Opiniones encontradas sobre este concepto de remesas considera que el impuesto sobre las remesas al exterior debe ser revisado, para que existan tarifas equivalentes a las tarifas del impuesto sobre la renta sobre las utilidades, otros consideran que la actuales son justas y otros que están bien.

**4. ¿Considera usted que la normativa contable actual aceptada en el país por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (NIIF, 2006), así como la homologada por la Dirección General de Tributación, está armonizada y es suficiente, para la determinación de la obligación tributaria del contribuyente?**

**Comentario sobre la pregunta número 4.**

Se considera que no está armonizada la normativa contable, aprobada por el Colegio de Contadores Públicos, por parte de la Administración Tributaria en el tanto la aceptación actual es parcial, lo que debería ser una adopción total y hacer la excepciones correspondientes.

Consideran los expertos que también existen problemas de consistencia en la aplicación de la normativa contable, a veces sí y a veces no se aplica, lo que afecta la razonabilidad de la información.

También consideran que no está armonizada la normativa contable con los principios tributario, ya que, lo que se aplican, son los segundos, que están en la ley, siendo lo contable una normativa en alguna forma subordinada, aparte de las facultades de parte de la Administración Tributaria, en su aplicación, de la legislación.

Algunos ejemplos de esto es lo relacionado con la Amortización de los Intangibles, que se hacían hace un tiempo en la norma y ahora se reduce cuando se encuentra un deterioro en el activo, la revaluación de activos, el tema de los inventarios, con el método UEPS, así como la consolidación de los estados financieros, para considerar cualquier parte relacionada y la transferencia de precios.

Finalmente se reconoce el gran trabajo que ha realizado el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en estudiar, adoptar y aprobar las Normas Internacionales de Información Financiera, como la normativa contable internacional, que opera a nivel mundial, todo con el objeto de buscar la razonabilidad de la información financiera, en manos de los usuarios.

Desde el punto de vista de la Administración Tributaria, ha existido una armonización parcial y la opinión que prevalece es que la adaptación debe ser total, reconociendo también el esfuerzo técnico en poder tener una armonización cada vez mejor entre lo legal y lo contable.

##### **5. Sobre el proyecto del Impuesto Sobre la Renta que se estudia en el**

**país, ¿qué opinión tiene usted sobre la base imponible global del Impuesto sobre las Sociedades, exenciones, su tarifa, deducciones, cuota?**

### **Comentario sobre la pregunta número 5.**

Primeramente se considera que la base imponible en general del sistema de renta actual está bien, que donde están los problemas en el país es en la distribución de la riqueza, en el cobro y en el uso de los recursos.

De acuerdo con el artículo 18 de la Constitución Política los costarricenses estamos obligados a contribuir con los gastos del Estado. En los países desarrollados la carga tributaria anda cerca del 19 %, mientras que en el caso de Costa Rica está cerca del 13 %, por lo que la propuesta del proyecto es poder llevarla a un 18 %, situación muy importante para atender los gastos del Estado.

Algunos consideran que sí están de acuerdo en lo que respecta al Sistema de Renta Global, no en lo que es mundial, en especial por el flujo de capitales, que más bien nos afectaría, siendo más el capital que sale, que el capital que entra.

Se considera también que están de acuerdo en la forma de calcular la renta global, con pocas excepciones y que se tengan tarifas más bajas.

### **6. Sobre el proyecto de Impuesto Sobre la Renta que se estudia en el país**

**¿qué opinión tiene usted sobre la base de cálculo global del Impuesto sobre la renta para las personas físicas, su tarifa, deducciones y cuota?**

### **Comentario sobre la pregunta número 6.**

Se inician las opiniones sobre esta pregunta, con la afirmación de que pague más el que más gane.



La importancia de facturar toda transacción que se realice en el país, para que no salga el dinero del país y se pueda controlar a todos los omisos.

Algunos consideran que la tarifa no debe ser mayor al 15 %, y que no debería existir la escala progresiva, lo que hace más justa la recaudación y amplía la cantidad de personas y empresas obligadas a tributar.

**7. Sobre el proyecto de Impuesto Sobre la Renta que se estudia en el país ¿qué opinión tiene usted sobre la base imponible del Impuesto sobre la renta de los no residentes, su tarifa, pagos, establecimientos y otros que usted considere?**

**Comentario sobre la pregunta número 7.**

Se tenía más claridad en el Proyecto de Renta Global. Lo más importante en el Proyecto es que establece un capítulo para los Establecimientos Permanentes, ya que, resuelve el problema de una serie de actividades en el país que pagan una tarifa mucho menor al 30 %, como cualquier empresa debidamente organizada.

Se refuerza el criterio que a los no residentes se les debe aplicar las mismas reglas que a los residentes, lo cual es justo al considerar que estamos en el mismo país, con los beneficios que esto implica y que debemos contribuir con la carga tributaria del país.

**8. Considera usted que la base de cálculo para el impuesto de ganancia de capital, del nuevo proyecto de impuesto sobre la renta y su tarifa, es equitativa y razonable, ¿por qué sí o no?**

**Comentario sobre la pregunta número 8.**

En las opiniones los expertos consideran que la razonabilidad de una tarifa es relativa, sin embargo, debe incluirse en todos los casos, no debe existir el concepto de habitualidad, para su aplicación.

Considera los encuestados que la ganancia de capital, con un 10 % es justa.

Otros consideran que no se debe hacer diferenciación en la tarifa y que la misma debe ser igual a la tarifa utilizada en las otras rentas ordinarias.

**9. Qué opinión mantiene usted sobre la carga tributaria del impuesto sobre la renta del país, para las personas jurídicas y para las personas físicas, es suficiente con las necesidades de Costa Rica, así como competitiva con otros países.**

**Comentario sobre la pregunta número 9.**

Una primera opinión va en el sentido que si todos los contribuyentes paga todo lo que debemos pagar y el fisco no requiera más recursos, la carga tributaria debería ser suficiente.

Por otro lado dos aspectos importantes consideran, y es que los impuestos recaudados no son suficientes, para atender los gastos del Gobierno, sobre todo considerando los préstamos que con frecuencia realiza en el exterior, así como las acciones que debe tomar en el campo económico y social en forma permanente. Países desarrollados mantienen cargas tributarias superiores al nuestro, para satisfacer las necesidades de los gobiernos.

Consideran que el costarricense en general está dispuesto a pagar impuestos, siempre y cuando esté de acuerdo con la obra social del gobierno.

Algunos son de la opinión que la carga tributaria debe subirse y llegar hasta un 20 %. Otros creen que las tarifas actuales son altas y que con una tarifa baja, la Administración Tributaria podría recaudar más impuestos.

También existe la consideración que el Gobierno debería reducir sus gastos antes de aumentar la carga tributaria, que por otro lado puede aumentar la base imponible, pero disminuir las tarifas.

**10. ¿En general considera usted que el proyecto del impuesto sobre la renta Global es mejor o peor que el Sistema Cедular actual? Equidad, razonabilidad, globalidad, capacidad de pago, generalidad, simplicidad, proporcionalidad y otros aspectos que considere.**

**Comentario sobre la pregunta número 10.**

Sobre esta pregunta algunos consideran que ambos sistemas son buenos, que los que fallamos somos los actores del sistema.

Por otro lado se considera que el sistema celular es injusto, poco eficiente y no da al Estado los recursos necesarios para las grandes obras que se requieren para que lleguemos a ser un país desarrollado.

También se tiene la opinión favorable sobre el Proyecto de Renta Global, para una mayor equidad para la distribución de la riqueza en el país.

Los expertos recomiendan una concertación nacional, con cámaras y políticos, para mayor equidad, capacidad económica y distribución de la riqueza, para llegar más y mejor a las clases más necesitadas del país.

Por la importancia que mantienen los pronunciamientos del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en materia de estudiar, adoptar y aprobar el uso en el país de las Normas Internacionales de Información Financiera, se aprovecha para dejar constancia en la presente investigación con los anexos del No. 2 al No. 8, así como los pronunciamientos de la Administración Tributaria más relacionados con este trabajo con los anexos No.9 al No. 14, como se detalla a continuación:

## Anexo No.2: Pronunciamientos del Colegio Contadores Públicos, 1999

### ~~JUNTA DIRECTIVA~~

Sesión ordinaria 18-99, del 21 de Setiembre de 1999, acuerdo número 5.1.1.

#### Considerando:

1° que la Junta Directiva ha definido una clara política **de adopción y armonización** de las Normas Internacionales de contabilidad, con el propósito de fomentar la transparencia y claridad en la forma de presentar los estados financieros de las empresas.

2° que las Normas internacionales de contabilidad son **formuladas y publicadas en el Comité de Normas Internacionales** de contabilidad, órgano de sector privado independiente y a su vez esta integrado, entre otras entidades, por las asociaciones profesionales de contadores que son miembros de la Federación Internacional de contadores, institución de la que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica forma parte, siendo el objetivo de este Comité, el emitir tales normas, mejorar y armonizar las regulaciones contables, que permitan la más adecuada presentación de los estados Financieros, dentro del contexto del interés Público.

3° Que es **responsabilidad del Colegio de Contadores Públicos** de Costa Rica, según lo establece el artículo 14 de la ley 1038 del 19 de Agosto de 1947 y sus

reformas, promover el progreso de la ciencia contable y cuidar del adelanto de la profesión en todos sus aspectos.

4° Que conforme lo establece el Reglamento de Ética Profesional del Contador Público, decreto ejecutivo N° 5 del 05 de Julio de 1963, en su artículo 7, **es obligación del profesional cuidar de la adecuada aplicación de los principios de Contabilidad generalmente aceptados.**

5° Que existe una tendencia evidente a la modernización e integración de la economía mundial, lo cual tiene efectos cruciales en los diferentes mercados mundiales, incluyendo Costa Rica, un elemento importante de este proceso, consiste en una mayor demanda, de parte de los diferentes agentes económicos de productos y/o servicios que también un carácter y uso generalizado. Esta tendencia de la economía actual, obliga a los profesionales en Contaduría Pública a responder de manera similar, a las exigencias cada vez mayores de los inversionistas nacionales y extranjeros. **En consecuencia, la profesión en Costa Rica debe de alinearse a los estándares que están utilizando la mayoría de países en el mundo.**

6° Que las Normas Internacionales de contabilidad conforman un compendio articulado y técnico de principios de contabilidad que están siendo utilizados, con singular aceptación, en un número importante de países, tanto en desarrollados como en vías de desarrollo, localizados en distintos continentes del Planeta. Cada

vez el mayor el número de países que adoptan tales normas contables, y existe la tendencia a utilizar normas de contabilidad, **que sean de aplicación global**. Es claro que la profesión, a **escala mundial**, busca crear herramientas técnicas que permitan reducir, en vez de ensanchar, las diferencias en la aplicación de principios de discrepancias en los sistemas de información y se establecerá un lenguaje común. Es interesante señalar que los resultados del **Seminario de Estandarización de las Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría Celebrado en Mayo de 1998 en nuestro país indican** que una mayoría de los colegas participantes abrazan similares objetivos de estandarización de nuestras prácticas contables.

7° Que las Normas Internacionales de Contabilidad promueven una propuesta técnica apropiada a los problemas que tratan. **Adicionalmente la mayoría de los profesionales de Contaduría Pública están familiarizados con el contenido y criterios de esas normas, ya sea a través de sus estudios universitarios o bien, a través de la práctica diaria.**

8° Que es necesario tener un enfoque integral, coherente y lógico, en materia de las regulaciones contable, que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica por Ley le corresponde dictar.

9° Que la Comisión de Normas de Contabilidad, en su sesión Ordinaria N° 10-99 del 13 de Setiembre de 1999, aprobó recomendar la presente resolución a la Junta Directiva.

10° Que corresponde a la Junta Directiva, emitir los pronunciamientos relativos a principios de contabilidad, los que son de acatamiento obligatorio para los Contadores Públicos autorizados, **según lo indica el artículo 56 del Reglamento de la Profesión del Contador Publico Autorizado publicado en la Gaceta No. 100 del 25 de mayo de 1982.**

**Por tanto,**

**Resuelve:**

1° Adoptar las siguientes Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas por el Comité de Normas Internacionales de contabilidad, **como principios de Contabilidad generalmente aceptados en Costa Rica, con las observaciones que apuntan.**

NIC1 Presentación de los estados Financieros

NIC2 Existencia

NIC 4 Tratamiento contable de la depreciación

NIC 7 Estados de flujo de efectivo

NIC 8 Utilidad o pérdida Neta del Ejercicio Errores sustanciales y cambios en las políticas contables

NIC 10 Contingencias y Hechos Ocurredos Después de la Fecha de Balance



NIC 11 Contratos de Construcción

NIC 14 Información Financiera por Segmentos

NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo

NIC 17 Arrendamientos

NIC 18 Ingresos

NIC 19 Costo de Planes de Jubilación

NIC 20 Tratamiento contable de los Subsidios Gubernamentales y Revelaciones

Referentes a la Asistencia Gubernamental

NIC 21 Efectos de las variaciones en Tipos de Cambio de Moneda Extranjera

Las referencias efectuadas por esta Norma a las Normas Internacionales de

Contabilidad número 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y medición

en su párrafo 14; y 12, Impuesto a la Renta en su párrafo 41, no se consideran

aplicadas para Costa Rica, hasta tanto no se produzca un estudio y aprobación de

esas Normas Internacionales de Contabilidad.

NIC 22 Combinaciones de Negocios.

Las referencias efectuadas en esta norma, a la Norma Internacional de

contabilidad número 12, en los párrafos 68 y 69, no se consideran aplicadas en

Costa Rica, hasta tanto no se produzca el estudio y la aprobación de esta Norma.

NIC 23 Costos de Financiamiento

NIC 24 Revelaciones sobre Entes Vinculados

NIC 25 Tratamiento Contable de las Inversiones

NIC 26 Tratamiento contable y Presentación de la Información sobre los Planes

de Prestaciones de Jubilación

NIC 27 Estados Financieros Consolidados Tratamiento Contable de las Inversiones en Subsidiarias

NIC 28 Tratamiento Contable de las Inversiones de las Compañías Asociadas

NIC 30 Revelaciones de los Estados Financieros de los Bancos e Instituciones Financieras

NIC 31 Información Financiera sobre Participaciones en Asociaciones en Participación

El Párrafo 13 debe de leerse así: Un activo controlado conjuntamente es aquel activo contribuido o adquirido por parte de los inversionistas, para el propósito del negocio conjunto. Los activos incurridos . En el párrafo 17 debe de sustituirse la palabra riesgos por registros.

NIC 32 Instrumentos financieros: Revelaciones y Presentación

NIC 33 Utilidades por acción

NIC 34 Informes Financieros Intermedios

NIC 35 Operaciones discontinuadas

NIC 36 Deterioro de Activos

NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

NIC 38 Activos Intangibles.

2° Dejar en estudio las Normas Internacionales de Contabilidad Numeros 12

Impuesto a la Renta, y 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, por lo que cualquier referencia de estas dos Normas aprobadas, no se

considera de aplicación en Costa Rica, hasta tanto las mismas no sean aprobadas por el colegio.

**3° Dejar en estudio, la parte del Compendio de las Normas Internacionales de Contabilidad denominado Marco Conceptual , el cual deberá estar aprobado por el colegio a más tardar el 31 de Marzo del 2000.**

**4° No adoptar, por ahora, las Normas Internacionales de Contabilidad<sup>15</sup>:**

Información que revela los efectos de los precios cambiantes y, 29: Presentación de Información Financiera en ambientes de Economías Hiperinflacionarias, en virtud de que las mismas no se consideran de aplicación en Costa Rica, por las presentes circunstancias económicas del país. Por tanto, cualquier referencia de estas normas en las normas aprobadas, no se consideran de aplicación en Costa Rica.

**5°** Las Normas internacionales de Contabilidad adoptadas, utilizan terminología y conceptos que son apropiados para empresas entidades que tienen como objetivo la generación de utilidades. Las empresas o entidades públicas que obtienen utilidades o no, u otras entidades privadas de carácter no lucrativo, utilizan estas normas, adaptándolas a sus requerimientos técnicos y legales.

**6°** Las Normas Internacionales de contabilidad adoptada mediante la presente resolución, pondrían no coincidir con leyes vigentes o normas dictadas, dentro del campo de su competencia por entes reguladores, como la Superintendencia

General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores o la Superintendencia General de Pensiones. Para cumplir con estas disposiciones específicas, los entes regulados deberán preparar Estados Financieros según normativa establecida para ellos. No obstante, dicha presentación será solamente una presentación según las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas.

7° El texto en español, de las Normas Internacionales de Contabilidad que debe utilizarse, es la última versión, traducida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y autorizada por la Federación Internacional de Contadores, y hasta tanto no se publique la versión oficial de esta organización. Se recomienda la consulta de texto en inglés: International Accounting Standards 1999 editado por el International Accounting Standard comité.

8° Designar, como órgano oficial del colegio para la atención de consultas atinentes a la presente normativa, a la Comisión de Normas de Contabilidad.

9° El Colegio de Contadores Públicos, como parte de sus obligaciones, continuará dictando normas o resoluciones sobre esta materia, orientado por el principio indicado en el considerando primero de la presente resolución.

**10. Las disposiciones contenidas en la presente resolución entrarán a regir a partir del periodo fiscal que inicia el 01 de Octubre del 2000, a partir del periodo fiscal que se inicia el 01 de enero del 2001, en los casos de las empresas en que éste coincida con el año civil. Sin embargo, se recomienda su**

aplicación a partir 01 **de Octubre de 1999** a partir del 01 de enero del 2000, según sea el caso. Los cambios que se produzcan en los estados financieros dictaminados, que se preparen para los periodos contables que se inician en las fechas indicadas como efecto de la presente resolución, deberán ser valorados, con base en la santa crítica por parte de los contadores públicos responsables, y deberán revelarse de considerarse necesario.

11. Se concede un plazo de 30 días hábiles, a partir de la publicación de la presente resolución, en el Diario Oficial La Gaceta, para que las personas o entidades, legítimamente interesadas realicen las observaciones que consideren pertinentes. Si las hubiere y fuere procedente, el Colegio Realizará y publicará las enmiendas del caso, si no las hubiere, la resolución estará en efecto conforme a lo aquí estipulado.

12. El Colegio de Contadores Públicos realizara **una amplia divulgación** de las Normas adoptadas mediante la presente resolución, por medio de seminarios, charlas, publicaciones, reuniones con personeros de las universidades públicas y privadas que impartan la carrera de Contaduría Pública y de los entes públicos y privados interesados.

13. Se derogan las Normas de Contabilidad Efectivo, Inversiones, Cuentas por Cobrar, Inventarios, Pagos anticipados, Inmuebles, Maquinara y equipo, Intangibles, aprobadas por la Junta Directiva del colegio en la Sesión Ordinaria

No. 38-97 del 28 de Octubre de 1997 y publicadas en La Gaceta No. 240 del 12 de Diciembre de 1997; Conversión de Estados Financieros publicada en La Gaceta No. 179 del 18 de Diciembre de 1997, sobre Corrección Monetaria, Publicada en la Gaceta No. 191 del 05 de Octubre de 1982 y No. 121 Del 25 de Junio de 1993; y cualquier otra disposición adoptada anteriormente por la Junta Directiva, que se les opongá.

14. Se derogan, para efectos prácticos y no crear confusión e relación con las normas previamente adoptadas y las que se adopta mediante la presente resolución, las disposiciones emitida por la Junta Directiva del Colegio de contadores Públicos, **en las sesiones 27-98 del 18 de Agosto de 1998; 01-99, del 05 de Enero de 1999; 05-199, del 23 de Marzo de 1999**, referente a la puesta en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad Nos. 21 Efectos de las Variaciones e Tipos de Cambio de Moneda Extranjera : 1, Revelaciones de Política Contables, 2, Inventarios, 4, Contabilización de Depreciación, 5, Información que debe de revelarse en los Estados Financieros, 14, Información Financiera por Segmentos , 22, Combinaciones de Negocios , 27, Estados Financieros Consolidados y contabilización de Inversiones en Subsidiarias , 7, Estados de Flujo de efectivo, 8 Utilidad o Pérdida Neta por el periodo , Errores Fundamentales y Cambios en Políticas Contables, 9, Costos de Investigación y Desarrollo, 10 Contingencia y Eventos que Suceden Después de la Fecha de Balance, 11 Contratos de Construcción ; publicadas en las Gacetas Números

169, del 31 de Agosto de 1998, 32 del 16 de Febrero de 1999, y 70 del 13 de abril de 1999, respectivamente.

Acuerdo Firme.

Publíquese en diario Oficial            La Gaceta    , San **José, 22 de Setiembre de 1999.**

Manuel Sancho Vargas, Presidente, Lic Edgar Sequeira Durán, Director Ejecutivo.

1 vez No. 90331. (62571).

**Anexo No.3: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2000**

La Junta directiva en sesión ordinaria 03-2000 del 18 de Enero del 2000, acuerdo  
No. 6.2.3

**Considerando:**

1° Que la Junta Directiva ha definido una clara **política de adopción y armonización** de las Normas Internacionales de contabilidad, con el propósito de fomentar la transparencia y claridad en la forma de presentar los estados financieros de las empresas.

2° Que existe una tendencia evidente de la globalización de la economía mundial, la cual impacta de manera importante a los diferentes mercados mundiales, incluyendo Costa Rica. Un elemento importante de este proceso consiste en una mayor demanda de parte de los diferentes agentes económicos de productos y/o servicios que tengan también de un carácter y uso generalizado. Esta tendencia de la economía actual obliga a los profesionales en Contaduría Pública a responder de manera similar a las exigencias cada vez mayores de los inversionistas nacionales y extranjeros. **En consecuencia, parece inevitable que la profesión en Costa Rica debe alinearse a los estándares que están utilizando la mayoría de los países del mundo.**

3° Que las Normas Internacionales de Contabilidad conforman **un compendio articulado técnico de principios de contabilidad que están siendo utilizados,**



con singular aceptación, en un número importante de países, tanto desarrollados como subdesarrollados, localizados en distintos continentes, del planeta. Cada vez es mayor el número de países que adoptan tales normas contables y existe una interesante tendencia a obtener normas de contabilidad que sean de aplicación global. Es claro que la profesión a nivel mundial está en búsqueda de herramientas técnicas que permitan reducir, en vez de ensanchar, las diferencias en la aplicación de principios de contabilidad en el mundo, lo que permitirá corregir discrepancias en los sistemas de información y nos permitan hablar en un lenguaje común. **Es interesante señalar que los resultados del Seminario de Estandarización de las Normas Internacionales de Auditoría celebrado en mayo de 1998, en nuestro país,** indican que una mayoría de colegas participantes abrazan similares objetivos de estandarización de nuestras prácticas contables.

4° Que las Normas Internacionales de Contabilidad, proveen una respuesta técnica apropiada a los problemas que tratan. Adicionalmente la mayoría de los profesionales en contaduría Pública están familiarizados con el contenido y criterios de esas normas, ya sea a través de esos estudios universitarios, o bien a través de la práctica diaria.

5° Que el Colegio de Contadores Públicos mediante resolución Número 18-99 del 21 de Setiembre de 1999 de su Junta Directiva y Publicada en el Diario Oficial **La Gaceta No. 195 del 7 de Octubre de 1999, Adopto las Normas**

**Internacionales de Contabilidad emitidas por la Comisión Internacional de Normas de Contabilidad.**

6° Que la Comisión de Normas de contabilidad recomendó la presente resolución a la Junta directiva.

7° Que corresponde a la Junta directiva emitir pronunciamientos relativos a principios de contabilidad, los que son de acatamiento obligatorio para los contadores públicos autorizados, según los indica el artículo 56 del Reglamento de la Profesión del contador Público Autorizado, publicado en La Gaceta No. 100 del 25 de Mayo de 1982. **Por Tanto,**

**Resuelve:**

1° **Adoptar el Marco de Conceptos para la preparación y presentación de estados Financieros**, que forman parte de las Normas internacionales de Contabilidad ya adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de costa Rica, excepto en cuanto a los conceptos de mantenimiento de capital y determinación de la utilidad, párrafos del 104 al 110, ambos inclusive, cuya adopción se hará en el momento que se decida adoptar a la NIC 15 Información que refleja los efectos de los precios cambiantes, y la NIC 29 La información financiera en economías hiperinflacionarias.

2° Señalar claramente que el texto a utilizar para consulta, referente al Marco Conceptual aquí aprobado en la edición 1999 de las Normas Internacionales de

Contabilidad del Centro de Investigación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. o la versión Oficial que llegara a editar la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad o la Federación Internacional de Contadores.

3° Conceder un plazo de hasta cuarenta y cinco días naturales, a partir de su aplicación en el Diario Oficial *La Gaceta*, a todos los legítimamente interesados en la aplicación de la resolución aquí dictada para que presenten su opinión o comentarios.

4° En caso de que no se reciban observaciones o no existiere oposición dentro del plazo concedido en el párrafo anterior, el presente Marco Conceptual entrará en vigor a partir de los Estados Financieros que se preparen para los periodos que se inician el 01 de Octubre del 2000 o el 01 de Enero del 2001, dependiendo del periodo aceptado por la Administración Tributaria para cada empresa o institución. Sin embargo, se recomienda su aplicación anticipada.

Publíquese. Manuel Sancho Vargas, Presidente. 1 Vez (8061)

**Anexo No. 4: Pronunciamento Colegio de Contadores Públicos, 2001**

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en su sesión ordinaria No. 27-2001, celebrada el 27 de agosto del 2001, conoció y aprobó el proyecto de adopción y adición de Norma Internacional de Contabilidad presentado por la Comisión de Norma de Contabilidad y Auditoría que dice:

**Considerando:**

1° Que la Junta Directiva ha definido una clara **política de adopción y armonización** de las Normas Internacionales de contabilidad, con el propósito de fomentar la transparencia y claridad en la forma de presentar los estados financieros de las empresas.

2° Que las Normas Internacionales de contabilidad son formuladas y publicadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, órgano del sector privado independiente, y que a su vez es integrado, entre las entidades, por las asociaciones profesionales de contadores que son miembros de la **Federación Internacional de Contadores, Institución de la que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica forma parte**, siendo el objetivo de este comité, al emitir tales normas, mejorar y armonizar las regulaciones contables, que permitan la más adecuada presentación de los estados financieros, dentro del contexto del interés público.

3° Que es responsabilidad del colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, según lo establece el artículo 14 de la Ley No. 1038 del 19 de Agosto de 1947 y sus reformas, promover el progreso de la ciencia contable y cuidar del adelanto de la profesión en todos sus aspectos.

4° Que conforme lo establece el reglamento de Ética Profesional del Contador Público, Decreto Ejecutivo No. 5 del 5 de Julio de 1963, en su artículo 7, es obligación del profesional cuidar de la adecuada aplicación de los principios de Contabilidad generalmente aceptados.

5° Que al existir una evidente modernización e integración de la economía mundial, e ha generado una mayor demanda, de parte de los diferentes agentes económicos de productos y servicios que tienen también un carácter y uso generalizado. Esta realidad de la economía actual, obliga a los profesionales en la contaduría Pública a responder de manera similar, a las exigencias cada vez mayores de los inversionistas nacionales y extranjeros.

6° Que las Normas Internacionales de la Contabilidad conforman un compendio uniforme y técnico de principios de contabilidad que están siendo utilizados, con singular aceptación, en un número importante de países, tanto desarrollados como en vías de desarrollo, localizados en distintos continentes del planeta. Cada vez, es mayor el número de países que adoptan tales normas contables, y existe la

tendencia a utilizar normas de contabilidad, que sean de aplicación global. Es claro que la profesión, a escala mundial, busca establecer un lenguaje común.

7° Que las normas Internacionales de Contabilidad proveen una respuesta técnica apropiada a los problemas que tratan. Adicionalmente, la mayoría de los profesionales en Contaduría Pública están ya familiarizados con el contenido y criterio de estas normas.

8° Que es necesario tener un enfoque integral, coherente y lógico, en materia de las regulaciones contables, que al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, por ley le corresponde dictar.

9° Que corresponde a la Junta Directiva, emitir los pronunciamientos relativos a principios de contabilidad, los que son de acatamiento obligatorio. **Por tanto,**

#### **DISPONE:**

**1° Adoptar y adicionar las siguientes Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, con las observaciones que se apuntan.**

NIC 12 Impuesto sobre Ganancias.

NIC 15 Información para reflejar los efectos de los Cambios en los Precios

NIC 29 Información Financiera en economías Hiperinflacionarias.

NIC 39 Instrumentos Financieros: reconocimiento y Medición.

NIC 41 Agricultura.

Para los efectos de la aplicación de todas las Normas Internacionales de Contabilidad, se consideran parte de ellas el Marco Conceptual y las Interpretaciones (SIC) formuladas por el Comité de Interpretaciones, Asimismo, toda modificación a las Normas o Interpretaciones es vigor, las nuevas Normas o interpretaciones que sean el futuro debidamente aprobadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, se consideran automáticamente incorporadas a la normativa de aplicación obligatoria en Costa Rica.

2° Las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas, utilizan terminología y conceptos que son apropiados para empresas o entidades que tienen como objetivo la generación utilidades, incluyendo las empresas o entidades públicas.

Las empresas con actividades no lucrativas, de Fondos, o cualquier otro que pertenezca a una industria especializada, no cubiertas por las Normas Internacionales de Contabilidad, se recomienda que puedan utilizar las normas, que al efecto, se han emitido por el Instituto Americano de contadores Públicos (AICPA).

3° Las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas, mediante la presente disposición, podrían **no coincidir con leyes vigentes o normas dictadas, dentro del campo de su competencia por entes reguladores,** como la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores o la Superintendencia General de Pensiones. Para cumplir con estas disposiciones específicas, los entes reguladores deberán preparar Estados

Financieros, según la normativa establecida para ellos. No obstante, dicha presentación será solamente para esos efectos regulatorios y no deberá interpretarse que constituye una presentación según las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas.

4° El texto en español, de las Normas Internacionales de Contabilidad, que se utilice hasta tanto el Comité Internacional de Normas de Contabilidad; (IASB), no publique su propia traducción, será la última versión traducida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos debidamente autorizada por el IASB; sin embargo, en caso de que exista duda con respecto a su traducción, deberá referirse al texto en Inglés: International Accounting Standards editada por el IASB, que es el texto oficial.

5° Ratificar, como órgano oficial del Colegio, para la atención de las consultas atinentes a la presente normativa, a la Comisión de Normas de Contabilidad y Auditoría.

6° La presente disposición entrará a regir para los períodos económicos que se inician a partir del 01 de Octubre del 2001, no obstante se recomienda su aplicación, en forma anticipada, para el período actual.

Se concede un plazo de 30 días naturales, a partir de la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial La Gaceta, para que las personas o entidades, legítimamente interesadas realicen las observaciones que consideren pertinentes.



Si las hubiere, El colegio, si fuere procedente realizará y publicará las enmiendas del caso. Si no las hubiere, las normas adoptadas entran en vigencia, conforme con lo aquí estipulado.

Las observaciones pueden hacerse llegar a la atención de la Dirección ejecutiva,

Fax 240-24-67 o al correo [ccpac@crassa.co.cr](mailto:ccpac@crassa.co.cr).

El colegio de Contadores Públicos dispondrá los mecanismos adecuados para divulgar las normas adoptadas.

Se recomienda que las Universidades Públicas o Privadas actualicen sus programas académicos.

Publíquese en el Diario Oficial LA Gaceta. Acuerdo firme. Guillermo Smith  
Ramírez, Presidente Junta Directiva. 1 vez (61583).

**Anexo No. 5: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2005****~~Circular No. 06-2005~~**

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, de conformidad con las facultades que le confiere el artículo 14 de la Ley de Regulación de la Profesión de Contadores Públicos y Creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica N° 1038, del 19 de agosto de 1947, acordó ratificar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.

**CONSIDERANDO**

Primero. Que la Junta Directiva en su sesión No. 18-99 del 5 de enero de 1999 hizo una adopción parcial de las Normas Internacionales de Contabilidad, publicado en la Gaceta No.197 del 07 de Octubre de 1999 , y en la sesión No 27-2001 del 27 de agosto del 2001, publicado en la Gaceta No. 167 del 31 de agosto del 2001, adoptó en forma total las Normas Internacionales de Contabilidad, hoy conocidas como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el propósito de fomentar la calidad, comparabilidad, claridad y la transparencia en la preparación de los estados financieros de las empresas.

Segundo. Que es responsabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, según lo establece el artículo 14 de la Ley 1038 del 19 de agosto de 1947 y sus reformas, promover el progreso de la ciencia contable y cuidar del adelanto de la profesión en todos sus aspectos.

Tercero. Que el Contador Público Autorizado, de conformidad con el Reglamento de Ética Profesional, esta en la obligación de velar por una adecuada aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados que permitan a los usuarios de la información financiera su adecuada interpretación.

Cuarto. Que las NIIF son normas e interpretaciones contables preparadas y publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene como objetivo desarrollar, buscando el interés público, un conjunto de normas generales de contabilidad universalmente aceptadas, que sean de alta calidad, comprensibles, de acatamiento obligatorio y que exijan información comparable y transparente en la preparación de estados financieros, y ese objetivo coincide con el propio del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

El IASB está integrado por miembros con previa experiencia en auditoría, contabilidad, analistas de estados financieros, sector académico, industrial, grandes firmas y usuarios de esta información. El IASB sigue un procedimiento a escala internacional en el que participan los organismos de la profesión contable de todo el mundo, reguladores, comunidad empresarial, bolsas de valores, también participan personeros del IOSCO, Banco Mundial y otros individuos interesados, para aprobar dichas normas.

Quinto. Que al existir una evidente modernización e integración de la economía mundial, se ha generado una mayor demanda, de parte de los diferentes agentes

económicos de productos y servicios que tienen también un carácter y uso generalizado. Esta realidad de la economía actual, obliga a los profesionales en Contaduría Pública a responder de manera similar, a las exigencias cada vez mayores de gobiernos, accionistas e inversionistas nacionales y extranjeros.

Sexto. Que es necesario mantener un enfoque integral, coherente y lógico, en materia de la normativa contable y financiera, ya que, los estados financieros de empresas industriales, comerciales o negocios en general, ya sea en el sector público o privado, los usuarios confían como su principal fuente de información financiera para la adecuada toma de decisiones, por lo que al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, por ley le corresponde dictar.

Sétimo: Que se hace indispensable que el Consejo Nacional de Enseñanza Superior Universitaria Privada (CONESUP) y el Consejo Nacional de Rectores (CONARE), exijan a aquellas universidades que aún no han incorporado en sus programas de estudio, como materia obligatoria de la carrera de contaduría pública, las Normas Internacionales de Información Financiera, que lo hagan en el menor tiempo posible para de esa manera cumplir con la normativa vigente. Igualmente se insta a las universidades para que por su propia iniciativa y mediante del Convenio de Cooperación firmado entre las partes, procedan a la actualización de los programas de estudio que imparten para la formación de un profesional de calidad en Contaduría Pública.

Octavo: Que corresponde a la Junta Directiva emitir los pronunciamientos relativos a principios de contabilidad, los que son de acatamiento obligatorio.

### **POR TANTO DISPONE**

Primero: Ratificar que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ha adoptado el conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus respectivas interpretaciones, como principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, al reconocerse que esas normas contables establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y eventos económicos que son importante en los estados financieros con propósitos generales y sectores específicos.

Segundo: Que las NIIF utilizan terminología y conceptos que son apropiados para preparar los estados financieros de toda empresa o entidad que tienen como objetivo la generación de utilidades o con el ánimo de lucro. Entre las entidades con ánimo de lucro se incluyen las que desarrollan actividades comerciales, industriales, financieras u otras similares, ya estén organizadas en forma de sociedades o revistan otras formas jurídicas. También se incluyen organizaciones tales como cooperativas, mutuales y asociaciones, que suministren a sus miembros asociados o participantes, dividendos u otros beneficios de forma directa y proporcional.

Las Normas Internacionales de Información Financiera no están diseñadas para ser aplicadas a las empresas o entidades sin ánimo de lucro, ya sean públicas o privadas, aunque la Administración de la entidad podría valorar su uso para la preparación de la información financiera que requiera; no obstante, para los empresas o actividades sin fines de lucro, se recomienda que pueden utilizar las normas, que al efecto, hayan sido emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que corresponde al Boletín B-2: "Objetivos de los Estados Financieros de Entidades con Propósitos no Lucrativos" o los del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA, por sus siglas en inglés).

Tercero: Que las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas podrían no coincidir con las leyes vigentes o normas dictadas, dentro del campo de su competencia por entes reguladores, como el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (CONASSIF) integrado por la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores o la Superintendencia de Pensiones y otras como la Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP).

Para cumplir con estas disposiciones específicas, las empresas o entidades reguladas prepararán para efectos locales los Estados Financieros según la normativa establecida por alguno de esos entes reguladores. No obstante, dicha presentación será solamente para esos efectos regulatorios y el Contador Público Autorizado deberá seguir los lineamientos que se indica en la Declaración

Internacional de Prácticas de Auditoría 1014 aprobada por la Federación Internacional de Contadores para emitir una opinión sobre los estados financieros en dichos casos.

Cuarto: Que toda modificación a las Normas o Interpretaciones en vigor, las nuevas Normas o Interpretaciones que sean en el futuro debidamente aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, se considerarán automáticamente incorporadas a la normativa de aplicación obligatoria en Costa Rica. Sin menoscabo de posibles cambios, modificaciones o exclusiones las Normas Internacionales de Información Financiera comprenden:

Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

NIIF 1 Adopción, por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera

NIIF 2 Pagos Basados en Acciones

NIIF 3 Combinaciones de Negocios

NIIF 4 Contratos de Seguros

NIIF5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas

NIIF6 Exploración y evaluación de recursos minerales (vigente a partir del 1 de enero de 2006)

NIF7 Instrumentos Financieros                      Revelaciones (vigente a partir del 1 de enero del  
2007)

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

NIC 1 Presentación de Estados Financieros

NIC2 Inventarios

NIC7 Estados de Flujo de Efectivo

NIC8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

NIC 10 Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance

NIC 11 Contratos de Construcción

NIC 12 Impuesto a las Ganancias

NIC 14 Información Financiera por Segmentos

NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo

NIC 17 Arrendamientos

NIC 18 Ingresos Ordinarios

NIC 19 Beneficios a los Empleados

NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar  
sobre Ayudas Gubernamentales

NIC 21 Efectos de las                      Variaciones en las Tasas                      de Cambio de la Moneda  
Extranjera

NIC 23 Costos por Intereses

NIC 24 Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas

NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por  
Retiro



NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados

NIC 28 Inversiones en Empresas Asociadas

NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

NIC 30 Informaciones a revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares (derogada al entrar en vigencia la NIIF 7 en enero del 2007)

NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos

NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar (A partir de la vigencia de la NIIF 7, en enero del 2007, se denominará Instrumentos Financieros: Presentación)

NIC 33 Ganancias por Acción

NIC 34 Información Financiera Intermedia

NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos

NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes

NIC 38 Activos Intangibles

NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

NIC 40 Propiedades de Inversión

NIC 41 Agricultura

Interpretaciones-SIC

SIC 7 Introducción del Euro

SIC 10 Ayudas Gubernamentales-Sin relación específica con Actividades de Operación

SIC 12 Consolidación-Entidades de Cometido Específico

SIC13 Entidades Controladas Conjuntamente-Aportaciones No Monetarias de los Participantes

SIC 15 Arrendamientos Operativos-Incentivos

SIC21 Impuesto a las Ganancias-Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados

SIC 25 Impuestos a las Ganancias-Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas

SIC 27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento

SIC 29 Información a Revelar-Acuerdos de Concesión de Servicios

SIC 31 Ingresos Ordinarios-Permutas de Servicios de Publicidad

SIC 32 Activos Intangibles-Costos de Sitios Web

CINIIF-1 Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares

CINIIF-2 Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares

CINIIF-3 Derechos de emisión

CINIIF-4 Determinación de si un acuerdo contiene arrendamiento.

CINIIF-5 Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración medioambiental.

Quinto: El texto en español, de las Normas Internacionales de Información Financiera, que se utilice es el que directamente el Consejo de Normas de Contabilidad (IASB), publica en su sitio web [www.iasb.org](http://www.iasb.org), o podría consultarse

con previa visita a dicho sitio web en las oficinas del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. No obstante, se advierte que en preferencia el texto en consulta debe ser el que ofrece el IASB en su versión original en inglés; en caso de que exista duda con respecto a su traducción, deberá referirse al texto en inglés Publicado por el IASCF.

Sexto. Que el órgano oficial del Colegio Contadores Públicos de Costa Rica para la atención de las consultas escritas atinentes a las Normas Internacionales de Información Financiera es la Comisión de Normas de Auditoría y Contabilidad.

Sétimo. Que de conformidad con el acuerdo 582-2001 del mes de agosto 2001, las Normas Internacionales de Información Financiera rigen para los períodos económicos que se iniciaron a partir del 1º de octubre del 2001, no obstante, se recomendaba su aplicación, en forma anticipada. Se insta a los empresarios y gerentes de empresas, Cámara de Comercio, Cámara de Industrias, Asociaciones y comercio en general para que adopten como base de registro la presente normativa, la que beneficiara la preparación de sus estados financieros para la toma de decisiones.

Octavo: Que el Colegio de Contadores Públicos se pone a disposición del Consejo Nacional de Enseñanza Superior Universitaria Privada (CONESUP) y Consejo Nacional de Rectores (CONARE), con el propósito de coadyuvar en la revisión de los pensum universitario para actualizar los programas de estudio que ofrecen las

Universidades en la carrera de Contaduría Pública y se solicite a aquellas que aún no han incluido como materia obligatoria las Normas Internacionales de Información Financiera, que lo hagan en el menor tiempo posible, para cumplir de esa manera con el compromiso asumido en el Convenio de Cooperación firmado entre las Universidades públicas y privadas y el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, como parte del Programa de Mejoramiento en la Calidad de la Información Financiera.

Noveno: Que dispone instar a las entidades gubernamentales para que tomen las acciones necesarias para adoptar las veintiún normas preparadas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores. Estas normas contribuirán a lograr la estandarización de la aplicación de la normativa, mejorando la preparación de los estados financieros gubernamentales y de otras entidades del sector público. Esta normativa se encuentra en idioma español en la página: [www.ifac.org/store](http://www.ifac.org/store)

El Colegio de Contadores Públicos Costa Rica dispondrá de los mecanismos adecuados para divulgar las normas adoptadas.

También se puede ingresar a la versión en español de las Normas Internacionales de Información Financiera en las siguientes direcciones:

<http://www.icac.mineco.es/reglanic.htm>, <http://www.datadiar.com/actual/R1725>.

EI

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica no garantiza que estos sitios

correspondan a la versión oficial por lo que se recomienda hacerlo de conformidad con lo indicado en el punto quinto.

Rige a partir de su publicación en el Diario Oficial La Gaceta

San José, 14 de Noviembre de 2005.

Lic. Guillermo E. Smith Ramírez Licda Ana Fumero Obregón

Presidente de la Junta Directiva Secretaria de la Junta Directiva

Comunicar a: Comisión de Normas de Auditoría y Contabilidad

Dirección Ejecutiva

CONASSIF y Superintendencias

Ministerio de Hacienda

Contabilidad Nacional

Contraloría General de la República

Universidades del País

Diario Oficial, La Gaceta

Periódico CPA Activo

PROMECIF

CONARE

CONESUP

**Anexo No.6: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2007****~~Circular No 11-2007~~**

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, de conformidad con las facultades que le confiere el artículo 14 de la Ley de Regulación de la Profesión de Contadores Públicos y Creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica N° 1038, del 19 de agosto de 1947, acordó modificar, adicionar y ampliar la Circular 06-2005 del 14 de noviembre de 2005, sobre las Normas Internacionales de Información Financiera y sus Interpretaciones.

**CONSIDERANDO:**

Primero. Que es responsabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, según lo establece el artículo 14 de la Ley N° 1038 del 19 de agosto de 1947 y sus reformas, promover el progreso de la ciencia contable y cuidar del adelanto de la profesión en todos sus aspectos.

Segundo. Que la Junta Directiva en su Sesión No. 40-2005 del 14 de noviembre del 2005, según Acuerdo N°. 635-2005, publicado en La Gaceta No.239 del 12 de diciembre del 2005, mediante la **Circular 06-2005 ratificó la adopción total de las Normas Internacionales de Contabilidad, conocidas como Normas Internacionales de Información Financiera (NIF)**, con el propósito de fomentar la calidad, claridad, transparencia, veracidad y uniformidad en la preparación, y presentación de los estados financieros de las empresas en Costa Rica.

Tercero. Que las NIIF se aplican a todos los estados financieros con propósitos generales de sus actividades y los cuales tienen como objetivo satisfacer las necesidades similares de información financiera de varios usuarios, tales como: inversionistas, proveedores, empleados, organismos públicos, accionistas y público en general; siendo la finalidad de esos estados financieros proveer la información lo más veraz posible, clara, transparente y comparativa sobre la situación financiera, la utilidad o desempeño de la actividad, sus flujos de efectivo y la posición de la empresa a través del patrimonio neto, de manera que sea de utilidad para la toma de decisiones por parte de los usuarios.

Cuarto. Que el Colegio de Contadores Públicos fomenta el uso de las Normas Internacionales de Información Financiera para las empresas industriales, comerciales y negocios en general al establecer requisitos de reconocimiento, medición y presentación a la información financiera que se refiere a las transacciones y sucesos económicos principalmente con ánimo de lucro y que comprenden la inclusión de otra información fuera de los estados financieros generales para ayudar a interpretar con mayor propiedad el conjunto de estados financieros. **Asimismo, ha estimulado al Sector Gubernamental a adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, emitidas por la Federación Internacional de Contadores.**

Quinto. Que las entidades o empresas sin fines de lucro pueden utilizar las NIIF, no obstante, en el Acuerdo N° 635-2005 del 14 de noviembre de 2005 se

recomienda el uso del Boletín B-2: **Objetivos de los Estados Financieros de Entidades con Propósitos no Lucrativos**, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual ha sido modificado debido al proceso de convergencia con las NIIF y ahora contempla las disposiciones de la **NIIF A-3 y el nuevo Boletín NIF B-16**. Es importante que la entidad determine que califica para que las transacciones y demás sucesos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal.

Sexto. Que se hace indispensable proveer un período de transición y unificación para ciertas entidades de grupos de personas que se unen para conseguir fines económicos o llenar necesidades sociales comunes, para no crear confusión a los usuarios de esos estados financieros por el tratamiento contable de las aportaciones que hacen los asociados a dichas entidades, ya que, esos aportes según lo señala la Norma Internacional de Contabilidad Nº 32 y la Interpretación denominada CINIIF 2, Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares, pueden ser clasificadas como patrimonio o como pasivo y no es comprensible para las necesidades de los usuarios específicos.

Sétimo. Que cada vez la sociedad usuaria de estados financieros es más exigente y requiere de información financiera uniforme, coherente e integral, lo que obliga al profesional en Contaduría Pública a proporcionar soluciones que respondan a esas exigencias protegiendo el interés público según la participación de los negocios en el mercado local o internacional.



Octavo. Que es prioritario que el Consejo Nacional de Educación Superior Privada (CONESUP) y el Consejo Nacional de Rectores (CONARE), exijan a aquellas universidades que aún no han incorporado en sus programas de estudio, como materia obligatoria de la carrera de Contaduría Pública las Normas Internacionales de Información Financiera para el sector privado o público, que lo hagan lo antes posible, ya que, cada vez más empresas requieren de personal debidamente calificado. Igualmente se insta a esas universidades para que por su propia iniciativa y mediante el Convenio de Cooperación firmado con el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, que procedan a la actualización de los programas de estudio que imparten para la formación de un profesional de calidad en Contaduría Pública.

Noveno. Que corresponde a la Junta Directiva emitir los pronunciamientos relativos a principios de contabilidad, los que son de acatamiento obligatorio.

#### **POR TANTO DISPONE**

Primero: Que parte del resultando dos de la Circular 06-2005 del 14 de noviembre de 2005 de la Sesión Ordinaria Nº 40 de la Junta Directiva, indica que aquellas empresas o entidades sin fines de lucro, que califiquen dentro del alcance de las respectivas normativas, ya sea públicas o privadas, la Administración de la entidad puede valorar el uso de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para la preparación de sus estados financieros o en su defecto, pueden

utilizar las normas específicas emitidos por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA, por sus siglas en inglés) o el Boletín B-2: **Objetivos de los Estados Financieros de Entidades con Propósitos no Lucrativos**, adicionando que debe contemplarse los Boletines NIF B-16: **Estados Financieros de entidades con propósitos no lucrativos**, E-2: **Ingresos y contribuciones recibidas por entidades con propósitos no lucrativos**, así como contribuciones otorgadas por las mismas y en lo que le sea aplicable el NIF A-3: **Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros**, que modifica al anterior Boletín B-2; todos emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Es importante recalcar que la entidad determine que califica para que las transacciones y demás sucesos se contabilicen y presenten de acuerdo con su esencia y realidad económica, y no meramente según su forma legal.

Segundo: Que las NIIF establecen requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar y éstas son aplicables a todos los estados financieros con propósito generales.

Tercero: Que conforme se indicó en la Circular 06-2005 las NIIF podrían no coincidir con las leyes vigentes o normas dictadas en el país, según corresponda en su competencia, y en la actualidad la clasificación de aportes en el patrimonio deben cumplir con los requisitos de presentación e información requeridos por la aplicación de la Norma Contable 32 y su respectiva interpretación, lo que difiere al tratamiento utilizado de ciertas empresas o entidades. Mientras dichas entidades

por su naturaleza realizan un proceso de transición total a las NIIF, la interpretación CINIIF 2, Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares, entrará totalmente en vigencia a partir del periodo económico que inicia el 1 de octubre de 2008 o 1 de enero 2009, según les corresponda al periodo de cierre 30 de septiembre para entidades que coinciden con el periodo fiscal o el 31 de diciembre a las entidades con periodo natural.

Sin embargo, se recomienda su aplicación antes de la fecha indicada. No obstante lo anterior, durante el período de transición dispuesto, no podrán ser registrados como parte del patrimonio la devolución de aportes solicitada por sus asociados, así como renunciaciones o retiros exigidos, los que deben ser clasificados como un pasivo de conformidad con lo indicado por la Norma Internacional Contable 32 y la CINIIF-2. La entidad o empresa que decida postergar la Interpretación Internacional Contable ya referida debe revelar en las notas a los estados financieros dicha disposición y el efecto que existiría de haber aplicado adecuadamente la CINIIF 2.

El Contador Público Autorizado debe observar lo indicado en la NIA 200, particularmente la sección -Estados Financieros diseñados para cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos- y se recomienda incluir un párrafo de énfasis a la opinión haciendo referencia de la nota a los estados financieros de la entidad y su efecto, atendiendo la Declaración Internacional sobre Prácticas de Auditoría 1014 para preparar el dictamen.

Cuarto: Toda modificación a las Normas o Interpretaciones en vigor, así como las nuevas Normas o Interpretaciones que sean en el futuro debidamente aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera(Consejo), se considerarán automáticamente incorporadas a la normativa de aplicación obligatoria en Costa Rica, recomendando su aplicación desde la fecha de emisión indicado por el Consejo, esa nueva norma o interpretación será oficial en el momento que esté disponible en el idioma español. Sin menoscabo de otros cambios o modificaciones a las NIIF e Interpretaciones de las indicadas en la Circular 06-2005, destacan:

Normas

NIIF 8 Segmento Operativos (rige a partir del 1 de enero de 2009)

NIC 14 Se deroga a partir del 1 enero 2009-Información Financiera por Segmentos

Interpretaciones-SIC

CINIIF-6 Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos  
residuos de aparatos eléctricos y electrónicos

CINIIF-7 Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29

Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

CINIIF-8 Alcance a la NIIF 2: Pago basado en acciones

CINIIF-9 Nueva evaluación de los derivados implícitos

CINIIF 10 Reportes interinos

CINIIF 11 NIIF 2 Transacciones del Grupo y Acciones en Tesorería. (Rige en  
Marzo, 2007)

CINIIF 12 Contratos de Servicio de Concesión. (Rige en Enero, 2008)

Quinto: El órgano oficial del Colegio Contadores Públicos de Costa Rica para la atención de las consultas escritas atinentes a las Normas Internacionales de Información Financiera es la Comisión de Normas de Auditoría y Contabilidad así como el Comité Técnico Consultivo Permanente.

Sexto: Instar al Consejo Nacional de Educación Superior (CONESUP) y Consejo Nacional de Rectores (CONARE), para que exijan a todas aquellas universidades que aún no han incluido como materia obligatoria las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, que lo hagan en el menor tiempo posible, con el propósito de que las empresas del sector privado o público cuenten con personal calificado y en respuesta al compromiso asumido en el Convenio de Cooperación firmado entre las Universidades públicas y privadas y el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, como parte del Programa de Mejoramiento en la Calidad de la Información Financiera.

Sétimo: Que en los casos que no sean aplicables las Normas Internacionales de Información Financiera para las empresas del sector público el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica aprobó y recomienda la aplicabilidad de las Normas Internacionales de **Contabilidad para el Sector Público** (NICSP), emitidas por la Federación Internacional de Contadores, pues esas normas

contribuirán a lograr la estandarización en la aplicación de la normativa, mejorando la preparación de los estados financieros de entidades gubernamentales y de otras entidades del sector público. Esta normativa se encuentra en idioma español en la página: [www.ifac.org/store](http://www.ifac.org/store), así como en la biblioteca del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

El Colegio de Contadores Públicos Costa Rica dispondrá de los mecanismos adecuados para divulgar las normas adoptadas.

Las NIIF pueden ser consultadas en idioma español directamente en la página web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org); así como en la Biblioteca del Colegio de Contadores Públicos que cuenta con este servicio, en horas de oficina.

También se puede consultar a las siguientes direcciones:

[http://www.gabilos.com/webcontable/n\\_int\\_prov/normasInternacionales.htm](http://www.gabilos.com/webcontable/n_int_prov/normasInternacionales.htm);

<http://www.icac.meh.es/reglanic.htm>

El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica no garantiza que la información en estos últimos sitios corresponda a la versión oficial.

**Rige a partir de su publicación en el Diario Oficial La Gaceta**

---

Lic. Guillermo Smith Ramírez

Presidente

**Anexo No.7: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2007**

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en Sesión Extraordinaria No. 006-2007, celebrada el 20 de abril de 2007, mediante acuerdo No. 283-2007, ratificado en Sesión Ordinaria No. 11 celebrada el 26 de abril de 2007 aprobó

~~CIRCULAR No. 12-2007~~

**CONSIDERANDO:**

**Primero:** Que la Junta Directiva en su sesión No.40-2005, celebrada el 14 de noviembre de 2005, por acuerdo No. 635-2005, aprobó la Circular 06-2005 mediante la cual ratificó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales rigen desde el 1 de octubre del 2001 en Costa Rica.

**Segundo:** Que el Contador Público Autorizado debe velar por una adecuada aplicación de la normativa contable vigente por parte de los responsables de la preparación y presentación de los estados financieros, que permita a los usuarios de la información financiera su adecuada interpretación.

**Tercero:** Que compete al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en su carácter de órgano facultado para adoptar normativa contable de conformidad con su ley constitutiva, determinar la forma y procedimiento de exposición y

presentación de los Estados Financieros, conforme con las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Cuarto:** Que resulta de interés público revelar y exponer de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, mediante una nota a los Estados Financieros, la composición desde su origen, de las políticas contables adoptadas por la organización y los componentes del Capital Social de las mismas. Así como de la aplicación por parte de los Contadores Públicos Autorizados de la Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría Número Mil catorce (DIPA1014).

**Quinto:** Que la Junta Directiva, al aprobar la Circular 06-2005 indicada en el punto primero, reconoce en la disposición tercera de dicha circular que: las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas podrían no coincidir con las leyes vigentes o normas dictadas, dentro del campo de su competencia por entes reguladores, como el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (CONASSIF) integrado por la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores o la Superintendencia de Pensiones y otras como la Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP), definiendo que esas disposiciones específicas las deben cumplir las empresas o entidades reguladas que prepararán sus estados financieros según las normas establecidas por los entes regulatorios, pero que dicha presentación será solamente para esos efectos regulatorios, por lo que la presentación para otros usuarios de esos



estados financieros deberá aplicarse las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Sexto:** Que la incertidumbre o dudas derivadas de la aplicación del párrafo 18 de la NIC 32 (revisada) en las entidades no supervisadas por los organismos reguladores, tales como, asociaciones cooperativas, asociaciones solidaristas y otras de naturaleza similar, cuyos aportes de sus miembros han sido clasificados, por ley como Capital Social o Patrimonio y que de acuerdo con la norma podrían no clasificar como patrimonio neto.

**Sétimo:** Que de acuerdo con la prioridad normativa que deviene de lo dispuesto por las leyes específicas para cada sector a la que pertenecen dichas organizaciones, las aportaciones sociales respectivas deberán incluirse en el Capital Social o dentro de la estructura Patrimonial, salvo expresa previsión legal, reglamentaria o estatutaria en contrario, y sólo se expondrán en el PASIVO (corriente o no corriente) una vez que las autoridades respectivas resolvieren su reembolso y éste fuera exigible.

#### **POR TANTO DISPONE**

1. Esta resolución es aplicable para entidades no supervisadas por entes reguladores como el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (CONASSIF) integrado por la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores o la Superintendencia de Pensiones; específicamente, las Asociaciones Cooperativas, Asociaciones

Solidaristas, y otras de naturaleza similar, o cuando siendo estas entidades supervisadas, requieran preparar y presentar sus estados financieros a usuarios distintos de esos entes regulatorios

2. Que las Asociaciones Cooperativas, Asociaciones Solidaristas, y otras de naturaleza similar a las que se les pueda aplicar esta normativa, podrán al tenor de sus respectivas legislaciones, exponer y presentar sus Estados Financieros incluyendo las aportaciones sociales como Capital Social, dentro de su estructura patrimonial.
3. Que las Asociaciones Cooperativas, Asociaciones Solidaristas, y otras de naturaleza similar deberán, revelar como notas a los Estados Financieros la política contable aplicable a las aportaciones sociales, así como el detalle de la conformación del patrimonio.
4. Que los haberes sociales, (Patrimonio), pasarán a exponerse y presentarse dentro del pasivo de dichas entidades, una vez que sus respectivas autoridades resolvieren expresamente su correspondiente reembolso y éste fuere exigible de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y estatutarias vigentes.

5. Los Contadores Públicos Autorizados que rindan dictamen o Informe sobre los Estados Financieros de organizaciones cooperativas, solidaristas y otras de naturaleza similar, contemplados en los puntos anteriores tomarán en consideración los criterios de importancia relativa (materialidad) riesgo y la habilidad de la organización para continuar como negocio en marcha, y seguir los lineamientos establecidos en la Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría número Mil catorce (DIPA-1014).
  
6. Comuníquese a todas las Asociaciones cooperativas, Asociaciones solidaristas y otras similares del país y a los Contadores Públicos Autorizados.
  
7. Rige a partir de su publicación el Diario Oficial La Gaceta, pero se permite (o aconseja) su aplicación para los dictámenes o informes de periodos anteriores que involucren la materia objeto de esta resolución, en caso de así requerirse, solicitando a la administración de la entidad la revelación este hecho en las notas a los estados financieros y/o su mención en el texto de los informes del Contador Público Autorizado que correspondan.

**Anexo No.8: Pronunciamiento Colegio de Contadores Públicos, 2008**

10 de Junio de 2008

**CCP-JD-467-2008**

Señor (a);

Dirección Ejecutiva

**Estimado señor(a);**

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en Sesión Ordinaria No. 009-2008, celebrada el 23 de mayo del 2008, tomo el siguiente acuerdo:

~~**Acuerdo Nº415-2008**~~

**Aprobar la Guía sobre Capitalización del Superávit por Revaluación en las asociaciones cooperativas, quedando de la siguiente manera:**

**COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE COSTA RICA**

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en Sesión ordinaria Nº 009-2008, celebrada el 23 de mayo de 2008, mediante Acuerdo Nº415-2008, dispuso aprobar lo siguiente:

**~~CIRCULAR N° 001-2000~~****CONSIDERANDO:**

**Primero:** Que la Junta Directiva en su sesión No. 40-2005, celebrada el 14 de noviembre de 2005, por acuerdo No. 635-2005, aprobó la Circular 06-2005 mediante la cual ratificó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales rigen desde el 1 de octubre del 2001 en Costa Rica.

**Segundo:** Que el Contador Público Autorizado debe velar por una adecuada aplicación de la normativa contable vigente por parte de los responsables de la preparación y presentación de los estados financieros en las entidades, que permita a los usuarios de la información financiera su adecuada interpretación.

**Tercero:** Que compete al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en su carácter de órgano facultado para adoptar normativa contable de conformidad con su ley constitutiva, determinar la forma y procedimiento de exposición y presentación de los Estados Financieros, conforme con las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Cuarto:** Que resulta de interés público revelar y exponer de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, mediante una nota a los Estados Financieros, la composición desde su origen, de las políticas contables adoptadas por la organización y los componentes del Capital Social de las mismas.

**Quinto:** Que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad reconoce que cada país prepara y presenta estados financieros fundamentados en una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales, según las diferentes necesidades de los usuarios de los estados financieros. Es por ello que la misión es reducir esas diferencias a través de la armonización entre dichas regulaciones, normas contables y procedimientos para la preparación y presentación de estados financieros.

**Sexto:** Que la Junta Directiva, al aprobar la Circular 06-2005 indicada en el punto primero, reconoce en la disposición tercera de dicha circular que:

Internacionales de Información Financiera adoptadas podrían no coincidir con las leyes vigentes o normas dictadas, dentro del campo de su competencia por entes reguladores, como el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (CONASSIF) integrado por la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores o la Superintendencia de Pensiones y otras como la Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP).

que esas disposiciones específicas las deben cumplir las empresas o entidades reguladas que prepararán sus estados financieros según las normas establecidas por los entes regulatorios, pero que dicha presentación será solamente para esos efectos regulatorios, por lo que la presentación para otros usuarios de esos estados financieros deberá aplicarse las Normas Internacionales de Información Financiera.

las Normas

, definiendo

**Séptimo:** Que la legislación vigente para las asociaciones cooperativas (artículo 80 de la ley de Asociaciones Cooperativas), establece la facultad de las cooperativas de realizar correcciones monetarias y aplicarla en los certificados de aportación de capital a fin de evitar la descapitalización de dichas organizaciones, previo dictamen de contador público autorizado.

**Octavo:** Que la NIC 16, en los párrafos 31 al 42 establece y detalla la aplicación del modelo de revaluación, requiriendo que dicha revaluación debe realizarse en forma periódica, como una política contable que debe determinar la organización, considerando además, la aplicación de la NIC 36-Deterioro de activos.

**Noveno:** Desde el mes julio de 2004, en que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad publicó el Proyecto de Norma No. 7 - Instrumentos Financieros: Información a Revelar, consideró que se debía requerir la revelación de información sobre el nivel de capital de una entidad y la manera en que lo gestiona son aspectos importantes para los usuarios al considerar la valoración del perfil de riesgo de una entidad y su capacidad para soportar sucesos adversos inesperados. En dicho Proyecto, el Consejo decidió que no debía limitar sus requerimientos de informaciones a revelar sobre el capital a las entidades que están sujetas a requerimientos de capital externos.

**Décimo:** Que de acuerdo con la prioridad normativa que deviene de lo dispuesto por la legislación vigente que regula a las organizaciones cooperativas, la

corrección monetaria, que en el medio contable se le denomina superávit de  
revaluación, puede ser incorporada al patrimonio de dichas organizaciones como  
parte de las aportaciones de capital de los asociados.

**Décimo primero:** Que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, tiene la  
responsabilidad de velar por no comprometer el principio contable, e hipótesis  
fundamental de las NIIF, de negocio en marcha; pero que se aplique el marco  
legal nacional que rige las organizaciones cooperativas.

#### **POR TANTO DISPONE:**

- 1.- Esta resolución es aplicable para las Asociaciones Cooperativas no  
supervisadas por entes reguladores como el Consejo Nacional de  
Supervisión del Sistema Financiero (CONASSIF) integrado por la  
Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia  
General de Valores o la Superintendencia de Pensiones; o cuando siendo  
estas entidades supervisadas, requieran preparar y presentar sus estados  
financieros a usuarios distintos de esos entes regulatorios
  
- 2.- Que las Asociaciones Cooperativas, al tenor de su legislación, incorporen el  
superávit por revaluación como aplicación a las aportaciones de capital que  
realicen sus asociados; deben mostrar dicho incremento en forma separada,  
pero relacionada a los aportes de capital que han realizado los asociados



identificando fiablemente que se trata de la capitalización de la corrección monetaria o superávit por revaluación.

- 3.- Se sugiere que la Asociación Cooperativa, ya sea por medio de acuerdo de Asamblea de asociados, o que realice una modificación a los estatutos de forma que, en atención de lo dispuesto en el artículo 70 de la ley de Asociaciones cooperativas, se disponga que cualquier pérdida que no pueda ser cubierta por la reserva legal, se cargarán en forma proporcional al capital social representado por los aportes que se originan en la capitalización de la corrección monetaria y en última instancia se cargue cualquier diferencia al capital social pagado o suscrito, manteniendo la proporcionalidad indicada
- 4.- Que además, también se recomienda que la Asociación Cooperativa incluya en la modificación de estatutos sugerida, que antes de que se determine la suma equivalente al porcentaje que ha fijado la Asamblea de la organización para atender la devolución de los haberes de los asociados que se retiraron, se proceda al registro de la revaluación y de cualquier pérdida que se halla producido en el periodo contable que finaliza.
- 5.- Que los Contadores Públicos Autorizados que rindan dictamen o Informe sobre los Estados Financieros de organizaciones cooperativas, contemplen los puntos anteriores en los criterios de importancia relativa (materialidad), riesgo y la habilidad de la organización para continuar como negocio en

marcha, y seguir los lineamientos establecidos en la Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría número Mil catorce (DIPA-1014), así como la guía mínima que se indica.

- 6.- Comuníquese a todas las Asociaciones Cooperativas, organismos reguladores del sector cooperativo y Contadores Públicos Autorizados.
- 7.- Rige a partir de su publicación en el Diario Oficial La Gaceta. Se permite su aplicación en los dictámenes o informes de periodos anteriores que involucren la materia objeto de esta resolución, en este caso se requiere que las asambleas generales de las asociaciones cooperativas hayan tomado los acuerdos correspondientes, según el contenido de la presente circular, revelando este hecho en el texto del informe que emite el Contador Público Autorizado.

**Guía para la emisión del informe de Compromiso de Seguridad emitido por Auditor Independiente sobre corrección monetaria en las Asociaciones Cooperativas (artículo 80 de la ley de Asociaciones Cooperativas)**

El documento emitido por un Contador Público Autorizado (CPA), que correspondan al INFORME DE AUDITOR INDEPENDIENTE DE COMPROMISO DE SEGURIDAD EMITIDO POR AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE CORRECCIÓN MONETARIA EN LAS ASOCIACIONES COOPERATIVAS

(artículo 80 de la ley de Asociaciones Cooperativas), deberá incluir los siguientes elementos básicos:

1. El informe deberá extenderse en papel membretado del CPA, indicando teléfono, apartado, dirección postal, correo electrónico, etc.
2. **Un título que indique con claridad que el informe es un informe de auditor independiente de Compromiso de seguridad sobre corrección monetaria:** El título apropiado permite aclarar la naturaleza del informe de compromiso de seguridad y lo distingue de otros informes emitidos por personas que no tienen que cumplir con los mismos requisitos éticos del profesional. En este caso en particular debe indicar que el informe corresponde a un trabajo de Compromiso de Seguridad que no es Auditoria, de un contador profesional independiente.
3. **Un destinatario:** identifica la entidad o entidades a quienes se dirige el informe de Compromiso de seguridad. No debe emitirse este dictamen bajo la leyenda a quien interese.
4. **La identificación y descripción de la información objeto del compromiso de seguridad,** y cuando fuere apropiado, de los activos objeto del informe, esto incluye por ejemplo:

El momento o período de tiempo en el que la evaluación o medición a que se refiere el objeto del compromiso de seguridad.

El nombre de la entidad (Asociación Cooperativa) o del componente de la entidad al cual se refiere el objeto del compromiso de seguridad; y

La explicación de aquellas características del objeto del compromiso de seguridad o de la información sobre el objeto indicado, que los usuarios deberían tener conocimiento, y cómo dichas características pueden influenciar la precisión de la evaluación o medición del objeto del informe del compromiso de seguridad, contra los criterios identificados o la capacidad de persuasión de la evidencia disponible. En este punto es requisito contar con los informes de o los peritos valuadores, donde se detallen los activos sometidos a la corrección monetaria.

El grado en el cual la información del objeto del informe es cualitativa o cuantitativa, objetiva o subjetiva o, histórica u otra base de medida.

Cambios en el objeto del informe u otras circunstancias que afectan la comparabilidad de la información del objeto de un período con el siguiente.

Cuando la conclusión del auditor es redactada en términos de la declaración de la parte responsable (administración), esa declaración se anexará al informe de

compromiso de seguridad, se reproducirá en dicho informe o se hará referencia a ella como fuente disponible para los usuarios.

5. **Identificación de los criterios:** el informe de Compromiso de seguridad identifica los criterios contra los cuales el objeto se evaluó o midió a fin de que los usuarios puedan entender las bases de la conclusión del auditor. El informe de compromiso de seguridad puede incluir los criterios, o referirse a ellos si forman parte de la declaración preparada por la parte responsable (administración) y que se encuentra disponible para los usuarios, o si se puede acceder a estos desde una fuente asequible. El auditor considerará la relevancia de la circunstancias para exponer:

- La fuente de los criterios y si estos se encuentran comprendidos en leyes o disposiciones, o han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos (peritos evaluadores) que siguen un debido proceso transparente, es decir, si son criterios establecidos en el contexto del objeto (y si no lo son, una descripción de la razón por la que se consideran apropiados);
- Los métodos de medición empleados cuando los criterios permiten elegir entre una variedad de ellos;

Cualquier interpretación significativa hecha en la aplicación de los criterios en las circunstancias del compromiso de seguridad; y

- Si ha habido cambios en los métodos de medición usados.

6. **Cuando fuere apropiado, la descripción de cualquier limitación significativa inherente vinculada con la evaluación o medición del objeto contra los criterios:** si bien en algunos casos, puede esperarse que los lectores del informe de seguridad comprendan cabalmente las limitaciones inherentes, en otros casos puede ser necesario hacer referencias explícitas en el informe de seguridad. Por ejemplo, en un informe de compromiso de seguridad relacionado con la efectividad del control interno, puede ser conveniente observar que la evaluación histórica de la efectividad no es relevante para períodos futuros, dado el riesgo de que el control interno pueda tomarse inadecuado a causa de cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento con las políticas y procedimientos pueda deteriorarse.

7. **Cuando los criterios utilizados para evaluar o medir el objeto están disponibles sólo para ciertos usuarios o son relevantes sólo para propósitos específicos, una declaración que restrinja el uso del informe de compromiso de seguridad a esos usuarios específicos o a esos propósitos particulares:** asimismo, cuando el informe de seguridad está dirigido a ciertos usuarios o propósitos específicos, el profesional tendrá en

cuenta la revelación de esto en el informe de compromiso de seguridad; lo que previene a los lectores respecto a que el informe de seguridad se encuentra restringido a usuarios o propósitos específicos.

8. **Una declaración para identificar a la parte responsable y describir sus responsabilidades de la administración y las del auditor:** esto informa a los usuarios que la parte responsable (la administración) tiene a su cargo el objeto en el caso de un compromiso de informe directo, o la información del objeto en el caso de un compromiso basado en declaraciones, y que el rol del auditor consiste en expresar una conclusión independiente sobre la información del objeto.
9. **Una declaración de que el compromiso se elaboró según las NIA:** cuando exista una NIA específica para el objeto, esa NIA puede requerir que el informe de compromiso de seguridad se refiera específicamente a ella.
10. **Un resumen del trabajo realizado:** el resumen ayudará a los usuarios a comprender la naturaleza de la seguridad declarada en el informe de seguridad.

Cuando no haya una NIA específica sobre procedimientos de recopilación de evidencia, el resumen podría incluir una descripción más detallada del trabajo elaborado.

Dado que en un compromiso de seguridad la apreciación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de recopilación de evidencia elaborados es vital para comprender la seguridad declarada en una conclusión expresada en forma negativa, el resumen del trabajo realizado:

- Comúnmente es más detallado que en un compromiso de seguridad razonable e identifica las limitaciones sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de recopilación de evidencia. Puede ser conveniente indicar los procedimientos que no se hubieron llevaron a cabo y que se realizarían en un compromiso de seguridad razonable; y
- Manifiesta que los procedimientos de recopilación de evidencia son más limitados que en un compromiso de seguridad razonable, y que por ende la seguridad obtenida es menor que la que brinda un compromiso de seguridad razonable.

11. **La conclusión del auditor:** cuando la información del objeto del informe esté constituida por una variedad de aspectos, pueden brindarse conclusiones separadas sobre cada aspecto. Si bien no todas esas conclusiones necesitan estar relacionadas con el mismo nivel de procedimientos de recopilación de evidencias, cada conclusión se expresará



en la forma que sea apropiada, para el compromiso de seguridad razonable o para el de seguridad limitada.

**Cuando fuere conveniente, la conclusión del profesional deberá informar a los usuarios el contexto dentro del cual se deberá leer.** La

conclusión del profesional, por ejemplo, puede incluir términos como: Esta conclusión se ha formado sobre la base de, y se encuentra sujeta a las limitaciones inherentes manifestadas en otro lugar, en este informe de seguridad independiente. Esto será lo apropiado, por ejemplo, cuando el informe comprenda una explicación de las características singulares del objeto que los usuarios deberían conocer.

**En el caso de un compromiso de seguridad razonable, la conclusión**

**deberá expresarse en la forma afirmativa:** por ejemplo: En nuestra opinión, la valuación es razonable en todo aspecto relevante, según los criterios XYZ o En nuestra opinión, las declaraciones de la administración respecto a la valuaciones de activos que conforman la corrección monetaria es en todo aspecto relevantes y razonablemente ciertas.

**En un compromiso de seguridad limitada, la conclusión deberá**

**expresarse en forma negativa:** por ejemplo: De acuerdo con nuestra labor descrita en el presente informe, nada ha llegado a nuestro conocimiento que nos haga creer que la valuación de propiedad, planta y equipó, no es

relevante, según los criterios XYZ o De acuerdo con nuestra labor descripta en el presente informe, nada ha llegado a nuestro conocimiento que nos haga creer que las declaraciones de la administración, no son verdaderas en todo aspecto relevante.

**Cuando el auditor emita una conclusión que no es sin salvedades, el informe de compromiso de seguridad deberá contar con una descripción clara de todas las razones** (ver aparte de Conclusiones con Salvedades, Conclusiones Adversas o Abstención de Conclusión).

12. **La fecha del informe de compromiso de seguridad:** esto informa al usuario que el auditor ha considerado el efecto de algunos hechos que han ocurrido hasta la fecha sobre la información del objeto y sobre el informe de compromiso de seguridad.
  
13. **El nombre de la firma o del auditor, y el lugar específico, que por lo general es la ciudad donde tiene la oficina que es responsable del compromiso de seguridad:** esto brinda información a los usuarios sobre las personas o firmas que asumen la responsabilidad del compromiso de seguridad.

## Conclusiones con Salvedades, Conclusiones Adversas o Abstención de Conclusión

El profesional no deberá emitir una conclusión sin salvedades cuando tengan lugar las siguientes circunstancias y, a juicio del profesional, cuando el efecto del asunto es o puede ser significativo:

- (a) Cuando exista una limitación en el alcance del trabajo del profesional, es decir, circunstancias que le impidan, o bien la parte responsable o contratante le impongan restricciones que no le permitan obtener la evidencia requerida para reducir el riesgo del compromiso de seguridad a un nivel adecuado, el profesional deberá expresar una conclusión con salvedades;
- (b) En aquellos casos en que:
  - La conclusión del auditor se redacta en términos de la declaración de la parte responsable y esa declaración no resulta una declaración verdadera dentro de lo razonable en todo aspecto relevante;
  - La conclusión del auditor se redactó directamente en los términos del objeto y los criterios y la información del objeto contiene errores significativos, el auditor deberá emitir una

conclusión con salvedades, o bien una abstención de conclusión; o

- (c) Cuando el auditor descubre, luego de aceptar el compromiso, que los criterios son inadecuados o el objeto no es apto para el compromiso de seguridad. El auditor deberá expresar:
- Una conclusión con salvedades o adversa cuando los criterios inadecuados o el objeto inapropiado induzcan al usuario a error;
  - Una conclusión con salvedades o una abstención de conclusión en otros casos.

El auditor deberá expresar una conclusión con salvedades cuando el efecto del asunto no sea tan importante o persuasivo como para requerir una conclusión adversa o una abstención de conclusión. La conclusión con salvedades se expresa como excepto por los efectos de la relevancia a las que hacen referencia las salvedades.

En casos en los que la conclusión sin salvedades se redacte en términos de la declaración de la administración, y esa declaración identifique y describa con certeza que la información del objeto contiene errores significativos, el auditor:

- (a) Expresará una conclusión con salvedades o adversa redactada directamente en los términos del objeto y de los criterios;
- (b) si así se lo exigen de forma especial los términos del compromiso para redactar la conclusión en los términos de la declaración de la parte responsable, expresará una conclusión sin salvedades pero enfatizará el asunto refiriéndose especialmente a ello en el informe de seguridad.

Dentro de esta investigación se ha estudiado los Elementos Cuantitativos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actual, así como el Proyecto de Renta Global, además, los pronunciamientos tributarios que más han impactado la homologación de las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo que el investigador deja constancia histórica, como anexos del 9/14, de los pronunciamientos considerados, incluyendo un decreto ejecutivo, para que puedan servir de base en estudios posteriores.

**Anexo No.9: Pronunciamiento Administración Tributaria, 2001****HACIENDA****DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN**

Nº 52-01.- San José, a las ocho horas del seis de diciembre del dos mil uno.

**Considerando:**

1º.- Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley Nº 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, faculta a la Administración Tributaria para dictar normas generales para la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijan las disposiciones legales y reglamentos pertinentes.

2º.- **Que el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que el sistema contable del declarante debe ajustarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados.**

3º.- **Que las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC), aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, según sesión ordinaria 18-99, del 21 de setiembre de 1999, publicado en La Gaceta Nº195 del 7 de octubre de 1999, sesión ordinaria 3-2000 del 18 de enero del 2000, publicada en La Gaceta Nº37 del 22 de febrero del 2000 y sesión ordinaria Nº27 de agosto del 2001, publicada en La Gaceta Nº167 del 31 de agosto del 2001, están vigentes a partir del periodo fiscal 2001, como norma**

**expresas para el registro contable, presentación de los estados financieros y revelación de la información financiera.**

4º.- Que, por **la trascendencia que tiene** en la determinación de la renta imponible, es indispensable que la Administración Tributaria emita **su criterio interpretativo**, respecto a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en relación con las normas tributarias, **en especial, las relacionadas con el impuesto sobre la renta.**

5º.- Que los criterios que se emiten en la presente resolución **constituyen desarrollos e interpretaciones de las normas legales y reglamentarias, que en modo alguno las sustituyen o modifican, pretendiéndose únicamente la armonización** de estas disposiciones y hasta donde ellas lo permitan, con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Por tanto,

#### **RESUELVE**

**Artículo 1º.-** Se establecen los siguientes criterios interpretativos respecto al efecto en el impuesto sobre las utilidades, en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica:

### A) Aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad

Este apartado se refiere a la **NIC 1** Presentación de **Estados Financieros, NIC**

**7 Estados de Flujo de Efectivo** y **NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del**

**Periodo**, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, como

base para la determinación de la utilidad financiera, la cual será sujeta a conciliación en la **determinación de la renta disponible de los contribuyentes**,

considerándose también la interpretación contenida en el SIC-8 Aplicación por

primera vez, de las NIC como base de Contabilización, en la cual se establece

que no es apropiado reconocer, en el estado de resultados, el efecto acumulado

de los cambios que proceden de la transición, desde los principios contables

nacionales, a los principios sentados en las NIC.

1. Las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, para efectos de aplicación en los sistemas contables de las empresas, no implica cambios en las leyes fiscales. Por tanto, cualquier ajuste originado como consecuencia exclusiva del cambio de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a las Normas Internacionales de Contabilidad, no debe causar efecto alguno en la determinación de la base imponible del periodo fiscal en que éstas se adopten. Por el contrario, todos los ajustes resultantes deben afectar las cuentas patrimoniales de utilidades retenidas.



2. Los Estados Financieros del periodo fiscal 2001 en adelante, deben prepararse de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.
3. La utilidad neta financiera resultante, después de convertir los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, será el punto de partida para la conciliación entre la utilidad financiera y la renta imponible para efectos de determinar el impuesto a las utilidades.
4. Los documentos de respaldo de los ajustes realizados a las utilidades retenidas de los periodos 2000 y anteriores, generados en la aplicación, por primera vez de las NIC, deben formar parte del soporte de los registros contables respectivos y como evidencia del origen de la transacción. Cuando esta Administración lo considere oportuno, podrá solicitar dicha documentación.
5. El incremento en el patrimonio generado en los ajustes a las utilidades retenidas no constituirá base para la presunción del artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en materia de incremento patrimonial, siempre que provenga de la conversión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a Normas Internacionales de Contabilidad, y que se encuentre debidamente respaldados y contabilizados.

6. De conformidad con el artículo 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los contribuyentes deberán conservar el Estado de Resultados, el Balance General, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujo de Efectivo con las respectivas notas explicativas requeridas según las Normas Internacionales de Contabilidad, para ser presentados a la Administración Tributaria, cuando sean requeridos por ésta.
7. El formulario de declaración D.101, debe corresponder a un extracto de las partidas que integran los estados financieros preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad y conciliadas con las disposiciones tributarias aplicables, ya sea que se declare por medios manuales o electrónicos.
8. Las hojas de trabajo que sustentan el resumen de los estados financieros, consignados en el formulario de declaración D.101, así como los documentos de trabajo referidos a los ajustes de la conciliación de las utilidades generadas en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, deben conservarse por el periodo de prescripción.
9. Se exceptúan de las disposiciones anteriores a las personas físicas a que se refiere la resolución de esta Dirección General, número 49-01 del 22 de noviembre de 2001, en razón de que éstas tienen autorizado un régimen

para declarar sobre la base de lo percibido, así como a los contribuyentes que liquiden sus obligaciones tributarias bajo el Régimen de Tributación Simplificado.

## **B) Inventarios (NIC 2)**

5. Conforme lo establece la NIC 2, se entenderá por inventarios al conjunto de bienes propiedad del contribuyente, ya sea que se tengan para ser vendidos en el curso normal de operación, en el proceso de producción o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos de servicios.
6. Los inventarios, según se definen en el numeral anterior, podrán ser llevados en la contabilidad del contribuyente, bien por el método de inventario periódico, bien por el de inventario permanente, siendo ambos métodos aceptables para esta Dirección General. Para su valuación deberá utilizarse, únicamente alguno de los métodos establecidos en la NIC 2, sea a) primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) últimas entradas, primeras salidas (UEPS); c) métodos de los minoristas; d) identificación de costos individuales para aquellos productos que no son intercambiables entre sí.
7. Las empresas manufactureras podrán determinar los costos de los productos manufacturados, únicamente por el método de costeo absorbente, pudiendo llevar sus costos conforme a los métodos de costo predeterminados o

estándar, debiendo en este último caso, determinar los resultados del periodo incluyendo, obligatoriamente, la variación con respecto a los estándares.

8. Conforme a las normas internacional antes citada y al fin que persigue el inciso r) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se aceptarán como deducibles de la renta bruto en el periodo en que se causen, las pérdidas por daños, deterioros u obsolescencia de inventarios, debidamente comprobados y siempre que se conserven, para su eventual fiscalización administrativa, las pruebas sustanciales de tales pérdidas.

### **C) Propiedad, Planta y equipo (NIC 4, 16 y 36)**

1. Los bienes a los que se refieren el presente apartado son aquellos activos fijos tangibles que se tienen con el fin de ser usados en la generación de rentas gravables y no para ser vendidos como giro normal de operaciones.
2. Estos activos deberán registrarse con apego al principio de costo histórico que comprenderá el monto efectivamente pagado o por pagar de los activos, más otros costos necesarios para ponerlo en uso o explotación. Asimismo, en el caso de permutas de activos, el costo vendrá determinado por el valor neto en libros de los bienes propios entregados, más el efectivo o equivalentes que complementarán la transacción o menos el monto que sea recibido a cambio.

3. Los activos fijos se depreciarán sobre bases sistemáticas, considerándose además, las disposiciones que expresamente establezca el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Aunque la NIC 4 acepta otros métodos de depreciación, **para los fines del impuesto sobre las utilidades sólo son aceptables los métodos de línea recta y de suma de los dígitos, aplicados de conformidad con los años estimados de vida útil establecidos en el anexo 2 del reglamento, sin perjuicio de otras depreciaciones autorizadas por la Dirección General de Tributación en casos específicos, o las depreciaciones aceleradas que se llegaren a autorizar** mediante resolución general amparada a las facultades concedidas por el inciso f) del artículo 8 de Ley de Impuesto sobre la Renta, modificado por la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria. **Las depreciaciones que no sean aplicadas en un periodo específico del impuesto sobre las utilidades, no podrán deducirse en otro periodo distinto.**
4. Por disponerlo expresamente la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, **no procede la deducción del gasto por depreciación por revaluación de activos**, aún cuando la norma internacional establezca como técnicamente correcto, la revaluación de activos fijos para efectos financieros. Constituye la anterior restricción una diferencia permanente en el impuesto sobre la renta que deberá ser tratada conforme lo establece la NIC 12.

5. Se acepta como gasto deducible la pérdida extraordinaria de valor de los activos por encima de su valor de uso conforme lo establece al NIC 36. **Corresponderá al contribuyente a los efectos de aplicar esta deducción, sustentar de manera idónea en cada caso los elementos constitutivos de dicha pérdida extraordinaria.** El nuevo valor resultante de la aplicación de la pérdida extraordinaria, será el valor que se tomará para efectos de depreciación.
6. De conformidad con lo establecido en el artículo 8 inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **serán gravables las utilidades o deducibles las pérdidas, producto de la enajenación a cualquier título de activos fijos depreciables se hayan aplicado o no depreciaciones sobre los mismos.** A los efectos de determinar el valor en libros de los activos enajenados, no formarán parte del cálculo las revaluaciones practicadas; sin embargo, si se considerarán como disminuciones al valor en libros las pérdidas extraordinarias que los contribuyentes hayan hecho deducibles de acuerdo con el párrafo anterior.
7. En el caso de activos construidos, mejoras y adiciones realizadas en activos fijos, se determina como el momento en que se deja de capitalizar las erogaciones (tales como intereses, diferencial cambiario, etc), aquel en el cual el activo se **encuentre en estado de ser utilizado**, con independencia de si se

usa o no, considerándose de ese momento en adelante, los costos incurridos como gastos deducibles en el período en el que se efectuaron.

#### **D) Impuestos sobre renta diferido (NIC 12)**

1. Para los efectos del mejor control de la conciliación de la utilidad financiera y la base imponible del impuesto sobre las utilidades, los contribuyentes deberán aplicar la NIC 12, para registrar el impuesto sobre renta diferido.
2. Para los fines establecidos en el artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la contabilización de impuesto sobre la renta diferido debe comprender las partidas de pérdidas acumuladas y diferidas para amortizar, que se generen en las actividades agrícolas e industriales a efectos de la correcta aplicación de la amortización de dichas pérdidas, de acuerdo con lo que dispone el artículo 8 inciso g) de la Ley del Impuesto sobre la renta.

#### **E) Cambios en los precios (NIC 15 y 29)**

1. Para efectos de la determinación de las bases imponibles del impuesto a las utilidades, los ajustes para reconocer los efectos en los cambios de los precios que establece la NIC 15, no constituyen ingresos gravables ni gastos deducibles.

2. El mismo tratamiento indicado en el aparte anterior, deberá aplicarse a los ajustes resultantes de lo establecidos por NIC 29 relacionada con información financiera en economías hiperinflacionarias.
3. Por tanto, a los efectos del tratamiento contable, esas partidas constituyen diferencias permanentes de acuerdo con lo que dispone la NIC 12.

#### **F) Arrendamientos (NIC 17)**

1. En materia de arrendamiento, como ha sido el criterio de esta Dirección General y como lo establece con claridad la NIC 17, deberá distinguirse entre arrendamientos financieros y operativos. Para la distinción entre uno y otro, deberá atenderse a la realidad del contrato entre las partes involucradas, antes que a la forma de las figuras utilizadas. Así, un arrendamiento se considerará financiero cuando, en la realidad conjunta de la transacción, se transfieren al arrendatario todos los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad. Tal como lo establece la NIC 17, entre los referidos riesgos se incluyen las pérdidas por la capacidad ociosa y la obsolescencia tecnológica así como las variaciones en el rendimiento debidas a cambios en las condiciones económicas; entre las ventajas pueden estar las representadas por la expectativa de una operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como una ganancia por revaluación o realización del valor



residual. A título meramente ilustrativo, y sin ánimo exhaustivo, los siguientes supuestos constituirían -prima facie- arrendamiento financiero:

- a) El arrendante transfiere la propiedad del activo al arrendatario, al finalizar su plazo.
- b) El arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio notablemente menor que el valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable.
- c) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- d) Al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento es equivalente, al menos, al valor razonable del activo objeto de la operación.
- e) Los activos arrendados son de naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.
- f) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con pagos de arrendamiento sustancialmente menores que los habituales de mercado.

2. Respecto a los arrendamientos financieros y como lo establece la norma internacional citada, el arrendante deberá reconocer contablemente, la adquisición del activo por su valor total, registrando un pasivo por el valor presente de las cuotas del arrendamiento, descontadas estas a la tasa de interés implícita en la cuota. Únicamente serán deducibles de la base imponible del impuesto sobre la renta, la depreciación establecida reglamentariamente para el bien de que se trate y la carga financiera efectivamente pagada. En consecuencia, no serán deducibles las cuotas de amortización del bien.
  
3. Tratándose de arrendamientos operativos, serán deducibles las cuotas que se paguen por tales arrendamientos.
  
4. En virtud de lo expuesto en el párrafo 1 de este artículo, de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, se dejan sin efecto los parámetros para calificar a los arrendamientos, citados en diferentes oficios de esta Dirección General y que fueron tomados de la normativa contable de los Estados Unidos de América, anterior a la puesta en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad.



2. En consecuencia, entendiéndose esta Dirección General que ambas disposiciones se complementan, deben interpretarse que solo procede la deducción de estos gastos financieros, si no es obligatoria su capitalización de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad. Es decir, cuando exista el deber contable de capitalizar tales erogaciones, si el contribuyente no lo hiciera, no procederá su deducción en la base imponible del impuesto sobre la renta.
  
3. Tratándose de gastos financieros, incluyendo las diferencias cambiarias, en que se incurran en el proceso de construcción de activos productores actuales o potenciales de rentas gravadas, la capitalización de los gastos financieros deben concluir en el momento en que el bien se encuentre en condiciones de ser usado, con independencia de si se inicia su uso inmediato, o no por lo que los gastos financieros que se generen a partir de ese momento, serán deducibles según lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

#### **I) Costos de investigación y desarrollo y activos intangibles (NIC 38)**

1. Por investigación y desarrollo y activos intangibles se entenderá los conceptos definidos en la NIC 38. Para efectos de la determinación de la base imponible del impuesto a las utilidades, estos costos, a opción del contribuyente, se

podrán deducir como gastos del mismo periodo en que se incurre, diferirlos y amortizarlos en un periodo máximo de cinco años.

2. El mismo tratamiento indicado en el párrafo anterior, deberá aplicarse a los activos intangibles distintos a los enumerados en el inciso f) del artículo 9 de la Ley de impuesto sobre la renta. Sobre éstos últimos no procede deducción alguna en la base imponible de impuesto sobre las utilidades.
  
3. Cuando en aplicación de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, el contribuyente opte por el diferimiento y la aplicación de los gastos en varios periodos, se generará una diferencia temporal, causándose un activo por impuesto de renta diferido que deberá registrarse de conformidad con lo que dispone la NIC 12.

**Artículo 2º.-** La presente resolución deja sin efecto cualquier otro criterio externado por esta Dirección General anteriormente, referente a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que se oponga total o parcialmente, o que se haya interpretado en forma diferente.

**Artículo Transitorio 1.-** Los contribuyentes que hubieren venido utilizando los métodos de valuación de última compra o de costos promedios movibles, establecidos en el artículo 59 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta podrán utilizarlos en el cálculo del impuesto para el periodo 2001. A partir

del periodo 2002 deberán acoger alguno de los establecidos en apartado B) del artículo 1º de esta resolución.

**Artículo Transitorio 2.-** Serán deducibles las depreciaciones provenientes de revaluaciones que hubieren sido practicadas con anterioridad a la vigencia de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, y siempre que se hubieren realizado de acuerdo con las resoluciones emitidas por la Dirección General de Tributación.

**Artículo Transitorio 3.-** Formará parte del valor en libros para efectos del cálculo de las ganancias o pérdidas por enajenación de activos fijos aludidas en el párrafo 6 del aparte C) del artículo 1º de esta resolución, las revaluaciones que los contribuyentes hayan aplicado hasta el día de entrada en vigencia de la ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria.

**Artículo 3º.-** Rige para el periodo del impuesto sobre las utilidades 2001 y subsiguientes.

Publíquese.-Dr. Adrián Torrealba Navas, Director General-1vez-(Solicitud N° 4305).-C-59420.- (91322).

**Anexo No. 10: Pronunciamiento Administración Tributaria, 2001****La Gaceta N° 249      Viernes 28 de diciembre del 2001**

No. 56- San José, a las ocho horas del doce de diciembre de dos mil uno.

**Considerando:**

1° Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de Mayo de 1971 y sus reformas, faculta a la Administración Tributaria para dictar normas generales para la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijan las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

2° Que mediante resolución 52-01 de las 8,00 horas del 6 de Diciembre del 2001, publicada en la Gaceta del 12 de ese mismo mes y año, esta Dirección General emitió su criterio interpretativo sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) aprobadas y adoptadas por el colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en relación con las Normas tributarias.

3° Que en el apartado F) de esa resolución, se definen criterios sobre los arrendamientos que desarrolla la NIC 17 y que modifican sustancialmente los que había emitido esta Dirección General con anterioridad. No obstante, ante gestión realizada por la Asociación Bancaria Costarricense, se considera necesario dejar sin efecto temporalmente esta apartado, hasta que se concede audiencia a esa

Asociación y se valoren sus argumentaciones, todo con el ánimo de contar con los lineamientos claros que no afecten el desarrollo de esta importante actividad. Por tanto,

**RESUELVE:**

Artículo 1° **Se deja sin efecto el apartado F) sobre arrendamientos**, de la Resolución 52-01 de las ocho horas del día 06 de diciembre del 2001, publicación en la Gaceta del miércoles 12 de diciembre del 2001

Artículo Nº 2 Rige a partir de Diciembre del 2001.

**La Gaceta No. 28      Viernes 08 de Febrero del 2002**



**Anexo No. 11: Pronunciamiento Administración Tributaria, 2002****HACIENDA****DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN**

Nº4 San José, a las ocho horas con cinco minutos del veintinueve de enero de dos mil dos.

**Considerando:**

1º Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley Nº 4755 del 03 de Mayo de 1971 y sus reformas, faculta a la Administración Tributaria para dictar normas generales para la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijan las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

2º Que mediante resolución 52-01 a las 8:00 horas del 6 de diciembre del 2001, publicada en la gaceta del 12 de ese mismo mes y año, esta Dirección General emitió su criterio interpretativo sobre la aplicación de las Normas Internacionales de contabilidad (NIC) aprobadas y adoptadas por el Colegio Contadores Públicos de Costa Rica, en relación con las normas tributarias.

3° Que en el apartado B), punto 2, de esa resolución, se detallan algunos de los métodos establecidos en la NIC 2, únicamente podrán ser utilizados para la valuación de inventarios.

4° Que ante revisión efectuada, se detecto que el método de costo promedio ponderado se encuentra dentro de los aceptados por la NIC 2 y permitido también en el Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como costo promedio móvil, por los que se considera necesario incluir en dicha resolución, el método de valuación de inventario de costo promedio ponderado, el cual permite calcular el promedio periódicamente o después de recibir cada envío, dependiendo de las circunstancias de la empresa. Por tanto,

#### **Resuelve:**

Artículo 1° **Se modifica el punto 2, del apartado B) Inventarios (NIC2) de la citada** resolución 52-01, de las 8:00 horas del 6 de diciembre del 2001, publicada en la gaceta del 12 de ese mismo mes y año, emitida por esa dirección General para que en adelante se lea de la siguiente forma:

#### **B) Inventarios (NIC 2)**

2. Los inventarios, según se definen en el numeral anterior podrán ser llevados en la contabilidad del contribuyente, bien por el método de inventario periódico, bien por el inventario permanente, siendo ambos métodos aceptables para esta Dirección General: Para su valuación deberá utilizarse, únicamente, alguno de los

métodos establecidos en la NIC 2, sea, a) primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) últimas entradas, primeras salidas (UEPS); c) métodos de los minoristas; d) identificación específica de costos individuales para aquellos productos que no son intercambiables entre sí; e) costos promedios ponderados.

Artículo 2º Rige a partir del 12 de diciembre del 2001.

**Anexo No. 12: Pronunciamiento Administración Tributaria, 2002****La Gaceta N.64, Miércoles 3 de abril del 2002****HACIENDA****DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION**

Criterio interpretativo sobre la parte I del resolución N.52-01, de las ocho horas del seis de diciembre de dos mil uno.

N. 10 San José, a las ocho horas del día siete de marzo de dos mil dos.

Considerando:

Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N. 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, faculta a la Administración Tributaria para dictar normas generales para la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijan las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Que el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que el sistema contable del declarante debe ajustarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Que mediante la resolución N. 52-01 de las ocho horas del seis de diciembre de dos mil uno, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N. 239 del 12 de diciembre del 2001, se establecieron por parte de la Dirección General, criterios interpretativos respecto al efecto en el impuesto sobre las utilidades, en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Que, como se señaló en dicha resolución, por la trascendencia que tiene en la determinación de la renta imponible, es indispensable que la Administración Tributaria emita su criterio interpretativo, respecto a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NICS), aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en relación con las normas tributarias, en especial con las normas tributarias, en especial, las relacionadas con el impuesto sobre la renta.

Asimismo, quedó establecido en esa resolución que los criterios en ella emitidos, constituye desarrollos e interpretaciones de las normas legales y reglamentarias, los que en modo alguno, las sustituyen o modifican, pretendiéndose únicamente la armonización de estas disposiciones y hasta donde ellas lo permitan, con las NICS. que el contenido del apartado I de esa resolución, ha generado dudas en cuanto a su correcta comprensión, en especial , **lo referente al tratamiento tributario, de los activos intangibles**, por lo que se hace necesario emitir la presente directriz interpretativa, teniendo en cuenta la motivación expuesta en el

Considerando anterior, y que, de conformidad con lo establecido con el artículo 9, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **no es deducible de la renta bruta, el valor de las mejoras permanentes hechas a los activos y construcciones, y en general, de todas aquellas erogaciones capitalizables,** incluidas las inversiones. Asimismo, que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 12 inciso k) del Reglamento a esa Ley, **en cuanto a los gastos de organización de las empresas, no serán deducibles** de la renta bruta las inversiones en general, ni el valor de los activos depreciables, activos intangibles o las pérdidas de capital. Por tanto,

#### **RESUELVE:**

Artículo 1.- Interpretase por todos los efectos que, cuando en el apartado 1 del epígrafe I de la resolución N.52-01 se indica se entenderá los conceptos definidos en la NIC 38, esta remisión implica la aceptación de los criterios establecidos en esa NIC para identificar cuando se está en presencia de costos de investigación y desarrollo y activos intangibles, de tal manera que, con respecto a estos últimos (los activos intangibles) el tratamiento fiscal se asimilará al tratamiento contable definido en esa norma.

Lo anterior, por cuanto no podría conferir en ese caso, el mismo tratamiento fiscal definido por gastos de organización y costos de investigación de desarrollo, debido a que existe, **normativa legal que expresamente impide** la deducción de erogaciones incurridas en la adquisición de, entre otros, activos intangibles, por lo

que es improcedente disponer que se puede deducir su importe en un solo período fiscal. En su lugar, tal y como se dispone la NIC 38, deberá amortizarse el costo del activo intangible, en forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil, excepción hecha de los intangibles a que se refiere el artículo 9 inciso f) de la Ley del Impuesto sobre Renta, con respecto a los cuales no procede deducción alguna.

Artículo 2.- Rige, por su carácter interpretativo a partir del 12 de diciembre del 2001.

**Anexo No. 13: Pronunciamiento Administración Tributaria, 2005**

**La Gaceta N.212, Lunes 4 de noviembre del 2002**

**HACIENDA****DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION**

**N.42-02 San José, a las ocho horas del diez de octubre del dos mil dos.**

**Considerando:**

Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios Ley N. 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, faculta a la Administración Tributaria para dictar normas generales para la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijan las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Que el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que el sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad.

Que los estados financieros del periodo fiscal 2002, deberán ser preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC) y sus Interpretaciones (en adelante SIC) aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, según sesión ordinaria 18-99, del 21 de setiembre de 1999, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N. 195 del 7 de



octubre de 1999, sesión ordinaria 3-2000 del 18 de enero del 2000 y sesión ordinaria 27-2001, del 27 de agosto del 2001, publicada en Diario Oficial La Gaceta N.167 del 31 de agosto del 2001 y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro.

Que mediante las resoluciones de la Dirección General de Tributación n.52-01 de las ocho horas del 12 de diciembre del 2001, N. 56-01 de las ocho horas del 12 de diciembre del 2001, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N.249 del 28 de diciembre 2001, N.4 de las ocho horas con cinco minutos del 29 de enero del dos mil dos, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N.28 del 8 de febrero del 2002; N.10 del las ocho horas del 7 de marzo del dos mil dos, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N. 64 del 3 de abril del 2002 y Decreto Ejecutivo N. 30389-H del 2 de mayo del dos mil dos, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N. 94 del 17 de mayo del 2002, se establecieron los criterios interpretativos respecto al efecto de la aplicación de las NIC, aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en el impuesto sobre utilidades.

Que, como señaló en el considerando N.4 de la resolución N. 52-01, por la trascendencia que tiene en la determinación de la renta imponible, es indispensable que la Administración Tributaria emita su criterio interpretativo, respecto a la aplicación de las NIC, aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en relación con las normas tributarias, en especial las relacionadas con el impuesto sobre la renta. Asimismo, en el

Considerando 5, de esta resolución, quedó establecido que los criterios en ella emitidos, constituyen desarrollos e interpretaciones de las normas legales y reglamentarias, los que en modo alguno, las sustituyen o modifican, pretendiéndose únicamente la armonización de estas disposiciones y hasta donde ellas lo permitan, con las NIC, Por tanto,

**RESUELVE:**

Artículo 1. Homologar el plazo de aplicación de los criterios interpretativos expresados por esta Administración en las resoluciones mencionadas, para que las mismas tengan efecto obligatorio a partir del año fiscal 2002 y siguientes.

Artículo 2. Se exime a los declarantes, de las sanciones relacionadas con la no aplicación de las disposiciones a que se refiere a la presente resolución.

Artículo 3. La presente resolución rige a partir del período del impuesto sobre las utilidades 2002, por no significar la aplicación retroactiva, ningún perjuicio para el declarante.

**Anexo No. 14: Decreto 32876-H, 2006****La Gaceta 29 9 FEB-2006****DECRETOS****Nº 32876-H****EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA Y EL MINISTRO DE HACIENDA**

Con fundamento en las atribuciones que les confieren los artículos 140 incisos 3), 18) y 146 de la Constitución Política; los artículos 25 inciso 1), 27 inciso 1) y 28 inciso 2) acápite b) de la Ley Nº 6227, Ley General de la Administración Pública del 2 de mayo de 1978 y sus reformas, el artículo 83 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Nº 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, y el artículo 21 de la Ley sobre el Impuesto General sobre las Ventas, o Ley Nº 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas.

**Considerando:**

1º Que, una de las características de la más reciente doctrina del Derecho Tributario es, sin duda, la preocupación por el estudio de los temas que surgen de la realidad y que en cada momento gozan de mayor actualidad debido a los problemas que plantean y que exigen una respuesta jurídica inmediata. Se trata

de temas que, en general, tienen un régimen jurídico complejo cuyo análisis y comprensión exige un esfuerzo notable.

Las transacciones entre los distintos factores de la economía se han visto esencialmente afectadas por los importantes cambios sociales, económicos e incluso políticos de los últimos tiempos. En ese sentido, la noción de empresario y la filosofía de empresa han sufrido la influencia de nuevos intereses y nuevos sistemas operativos.

2º Que, dentro de esta temática, se encuentra la figura del leasing, que no obstante ser un instrumento que en nuestro país se ha desarrollado con cierta intensidad, ello ha sido sin contar con normas expresas en la ley del impuesto sobre la renta -situación que prevalece al día de hoy- no obstante que, por su forma de operar, permite que empresarios y profesionales, tengan en esa figura, la posibilidad de adquirir o utilizar activos a los que, de otra forma, frente a los rigurosos requisitos para un financiamiento puro y simple, no podrían acceder.

3º Que, configurando entonces el leasing, una operación que recoge una conducta social, producto de las cada vez más complejas formas de financiación empresariales en un mundo globalizado y totalmente competitivo, es necesario establecer normas que permitan esclarecer y cuantificar su efecto en la determinación de la obligación tributaria, en forma equilibrada y transparente, cuando en las transacciones medie la utilización de esa figura para la obtención de

activos que intervienen en la generación de ingresos gravables, de tal manera que quede claro, en atención a su funcionamiento, cuáles partidas pueden reconocerse como gastos necesarios, útiles y pertinentes para producir la renta.

4º Que, asimismo, con motivo de la actual discusión del proyecto Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, al debatirse este tema, fue pública y notoria la intención legislativa de normar esta figura para evitar su uso abusivo, reconociendo además, la participación de la figura del intermediario financiero en la transacción.

5º Que, según lo dispuesto en el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas vigente, constituye venta el arrendamiento con opción de compra, sin distinguir acerca de su naturaleza, aspecto ratificado mediante sentencia Nº 344 de 26 de mayo de 2005 emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en que se resolvió, que en cuanto a los contratos de arrendamiento con opción de compra, sin mayores distinciones, para efectos del impuesto general sobre las ventas, procede la aplicación del tributo, aspecto que debe ser tenido en cuenta a los efectos del presente decreto.

6º Que, dados estos antecedentes, hay que señalar que no obstante que la emisión del Decreto Nº 32433-H de 12 de mayo de 2005, mediante el cual se derogó el Decreto 30389-H del 2 de mayo del 2002, constituyó un primer paso de la Administración para emitir normas tendientes a equilibrar el tratamiento fiscal

del leasing, dado que no existen dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, Nº 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, disposiciones concretas al respecto, el hecho público y notorio en el medio nacional de reconocer la participación de entidades dedicadas exclusivamente a operaciones de financiamiento a través de la figura del leasing, torna necesario, como se indicó, esclarecer y completar el tratamiento fiscal aplicable, siempre orientado a evitar el abuso de la figura en detrimento del interés fiscal, considerando además, el efecto beneficioso para diferentes sectores de la economía nacional, que de otra manera, verían muy limitadas sus posibilidades de crecimiento, por falta de opciones diferentes y accesibles de financiación, de cara a las múltiples oportunidades que la apertura del mercado ofrece a corto, mediano y largo plazo; así como también, por seguridad jurídica de los contribuyentes, en cuanto debe esclarecerse la situación de los contratos en vigor al tenor de las regulaciones derogadas. Por tanto:

**Decretan:**

Artículo 1º Del arrendamiento asimilable a una compraventa a plazos: Para efectos del impuesto sobre las utilidades previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso de cesión de uso de activos con opción de compra o renovación que no constituya arrendamiento operativo según las definiciones indicadas en los artículos 2º y 3º de este Decreto, cuando por las condiciones económicas de la operación, no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra alternativa, será deducible para el arrendatario, un importe equivalente a las cuotas de

depreciación que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Nº 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas y el Anexo 2 de su Reglamento vigentes, corresponderían a los activos cedidos con opción de compra o renovación.

Se entenderá que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra alternativa, cuando el monto a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación sea inferior al monto resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del activo, la suma de las cuotas de depreciación que le corresponderían conforme al plazo de duración del contrato respectivo. Es decir, cuando el monto acordado por el ejercicio de la respectiva opción, sea inferior al valor en libros del activo.

La diferencia existente entre las cantidades a pagar al arrendante, incluyendo el valor de la opción de compra o de renovación, y el precio de adquisición o costo de producción del bien, o sea, el financiamiento, tendrá la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión para el arrendatario.

Cuando el activo haya sido objeto de previa transmisión por parte del arrendatario al arrendante, el arrendatario continuará deduciendo la depreciación en idénticas condiciones y sobre el mismo valor, anteriores a la transmisión. También podrá deducir como gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro

del plazo acordado para la cesión, el financiamiento otorgado por la entidad cedente, representado por la diferencia existente entre la cantidad a pagar a la entidad cedente, incluyendo el valor de la opción, y el valor obtenido por la transmisión del bien.

Cuando sea de aplicación lo previsto en este artículo, el arrendante depreciará el precio de adquisición o costo de producción del bien, deducido el valor de la opción de compra o de renovación, en el plazo de vigencia de la operación.

Artículo 2º Del arrendamiento operativo. Se considerará, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como contratos de arrendamiento operativo o leasing operativo, todos aquellos contratos de arrendamiento con opción de compra o renovación que califiquen en las definiciones a que se refiere el artículo 3 de este Decreto.

Con respecto a aquellos contratos de arrendamiento que no califiquen en las definiciones a que se refieren el artículo 1 y el artículo 3 mencionado, ambos de este Decreto, las cuotas de arrendamiento serán plenamente deducibles para el arrendatario; asimismo, el arrendante podrá deducir las cuotas de depreciación que correspondan de acuerdo con el Anexo 2 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.



Artículo 3º Del arrendamiento operativo en función financiera. Se considerará, para efectos tributarios, dentro de la categoría de contratos de arrendamiento operativo o leasing operativo, aquellos en los que los arrendantes son entidades financieras o empresas dedicadas habitualmente al negocio de arrendamiento de activos con opción de compra o renovación, y que tengan un capital mínimo de quinientos mil dólares, moneda de los Estados Unidos de América, y en que los arrendatarios pueden ser cualquier persona física, jurídica, o ente colectivo sin personalidad jurídica que tenga carácter de contribuyente autónomo de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, que requieran de financiación para sus actividades profesionales o empresariales.

Se caracterizan porque, tras un período de arrendamiento, el arrendatario tiene derecho a adquirir el bien mediante el pago de una opción de compra previamente determinada al celebrarse el contrato. Los contratos deberán ser cancelables, de modo que le asista al arrendatario el derecho de dar por terminado el contrato en cualquier momento de su vigencia, sin perjuicio de que esa decisión esté sujeta al cumplimiento de las obligaciones pendientes a esa fecha y al pago de algún tipo de indemnización o cláusula penal. La existencia de una cláusula penal o de cualquier otra estipulación contractual que obligue al arrendatario a indemnizar al arrendante en virtud de la terminación anticipada, no implicará que el convenio se considere no cancelable. Sin embargo, si dichas cláusulas penales o estipulaciones implican el pago de la mayor parte de las

cuotas de arrendamiento originalmente pactadas, al punto que su onerosidad haga improbable su rescisión, el convenio podrá considerarse como no cancelable.

Perderán su consideración de arrendamiento operativo con función financiera los contratos que sean no cancelables y en que además, confluya alguna de estas cuatro condiciones adicionales:

- i) Que transfieran la propiedad del bien al arrendatario.
- ii) Que contenga una opción de compra a precio especial, entendiéndose para estos efectos que el precio especial es cuando el monto acordado por el ejercicio de la respectiva opción, es inferior al valor en libros del activo.
- iii) Que la duración del arrendamiento sea igual al 75% o más de la vida económica estimada del bien arrendado.
- iv) Que el valor actual de los pagos por arrendamiento mínimo para el arrendatario, excluyendo los costos ejecutorios, sea igual mayor al 90% del valor justo del bien arrendado.

Deberá respetarse las siguientes reglas específicas:

- a) Operaciones de arrendamiento operativo: Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento operativo en función financiera aquellos contratos

que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad, según las especificaciones del arrendatario, a cambio del pago de cuotas periódicas y en que intervengan entidades financieras o empresas dedicadas habitualmente al negocio de arrendamiento con opción de compra o renovación en calidad de arrendantes-financistas. Los bienes objeto de cesión serán únicamente aquellos destinados a la generación de rentas gravables por parte del arrendatario.

El contrato de arrendamiento operativo en función financiera incluirá necesariamente una opción de compra, a favor del arrendatario.

Para efectos del concepto de habitualidad, no calificarán aquellas empresas fabricantes o distribuidoras de activos que directamente cedan dichos activos al usuario en arrendamiento con opción de compra o renovación, respecto a las cuales aplicará el artículo 1 de este Decreto.

b) De las cuotas de arrendamiento: Las cuotas de arrendamiento deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos, diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del costo del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por ella, sin perjuicio de la aplicación del impuesto sobre las ventas correspondiente, en los términos que se indica en el artículo 6 de este Decreto.

El importe anual de las cuotas de arrendamiento que corresponde a la recuperación del costo del bien, deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

c) De los importes a deducir de la base imponible por el arrendatario y su limitación: Tendrá la consideración de gasto deducible de la base imponible para efectos del impuesto sobre la renta del arrendatario, la carga financiera a que se refiere el inciso b) anterior, así como también, bajo las condiciones que se indican a continuación, el resto de la cuota de arrendamiento sufragada por el arrendatario.

Será deducible la parte de las cuotas de arrendamiento pagadas, correspondiente a la recuperación del costo del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos y otros activos no sujetos a depreciación. Cuando tal condición concorra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente el importe que corresponda a los elementos susceptibles de depreciación que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al costo del bien, el doble del porcentaje de depreciación que, por el método de línea recta, corresponda al bien, según lo previsto en el Anexo Nº 2 al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la

Renta vigente. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del límite mencionado, se tendrá en cuenta el momento a partir del cual el bien está en condiciones de ser utilizado en la producción de rentas gravables.

e) Del importe a deducir como gasto por depreciación de los bienes arrendados por parte de la entidad arrendante: Las entidades arrendadoras deberán depreciar el costo de todos y cada uno de los bienes adquiridos para su arrendamiento, deducido el valor consignado en cada contrato para el ejercicio de la opción de compra, conforme a la vida útil que corresponda al bien de que se trate, según lo establecido en el Anexo Nº 2 al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Artículo 4º De la conciliación para efectos tributarios. En razón de que las empresas se encuentran en la obligación de registrar contablemente los arrendamientos de acuerdo con las prescripciones de la Norma Internacional de Contabilidad 17, en caso de que el tratamiento de conformidad con lo dispuesto en los artículos anteriores no coincida con el que se debe dar, para efectos financieros, según la NIC citada, se deberán conciliar sus resultados financieros para realizar los ajustes que afectarán la base imponible del impuesto. El tratamiento contable asignado al contrato no tendrá incidencia en materia tributaria, siempre y cuando la conciliación que se haga con tales efectos cumpla con las disposiciones de este Decreto.

Artículo 5º Del impuesto sobre remesas al exterior: En el caso de pagos efectuados a beneficiarios no domiciliados en el país por los arrendamientos previstos en el artículo 1, por ser asimilables estos a la compra venta a plazos del bien, no están afectos al impuesto sobre las remesas al exterior.

Para los arrendamientos previstos en los artículos 2 y 3, cuando se trate de bienes utilizados en actividades comerciales, debe retenerse el 15% de los montos pagados o acreditados, establecidos en el artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Asimismo, en el caso de bienes utilizados en actividades industriales o agropecuarias, si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo mencionado para esos casos, no aplica la retención indicada.

Artículo 6º Del cobro del impuesto general sobre las ventas: Por cuanto según lo dispuesto en el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas vigente, constituye venta el arrendamiento con opción de compra, en cualquiera de las situaciones previstas en los artículos 1, 2 y 3 anteriores, debe cobrarse el impuesto sobre las ventas, observando al efecto lo establecido en el artículo 3 inciso a), según el cual en estos casos el hecho generador ocurre en la fecha de facturación o entrega de las mercancías, el acto que se realice primero.

En el caso del arrendamiento operativo en función financiera a que se refiere el artículo 3 de este Decreto, deberá excluirse de la base imponible la parte correspondiente a la carga financiera.

Artículo 7. De la obligación de inscribirse: Las empresas arrendadoras, están en la obligación de inscribirse como contribuyentes del impuesto general sobre las ventas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas vigente, según el cual, el arrendamiento con opción de compra se considera una venta, so pena de la aplicación de las sanciones que correspondan, de conformidad con lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 8º Derogatoria: Derógase el Decreto Nº 32433-H del 12 de mayo del 2005 publicado en el Diario Oficial La Gaceta Nº 126 del 30 de junio del 2005.

Artículo 9º Vigencia. Rige a partir de su publicación.

Transitorio único. De conformidad con el principio de seguridad jurídica que debe prevalecer en las relaciones Fisco-Contribuyente, para la determinación del impuesto sobre la renta del período 2005 se aplicarán las reglas del Decreto ejecutivo Nº 30389-H del 2 de mayo del 2002, publicado en La Gaceta Nº 94 del 17 de mayo del 2002. A partir del período fiscal 2006, se aplicarán las reglas contenidas en este Decreto.

Dado en la Presidencia de la República.

San José, a los seis días del mes de

diciembre del dos mil cinco.

ABEL PACHECO DE LA ESPRIELLA.

El Ministro de Hacienda a. í., José Adrián

Vargas Barrantes.

1 vez.

(Solicitud Nº 20249).

C-130625.

(D32876-

9925).



## CUADROS

Cuadro No. 1: Producto Interno Brutos, Ingresos Y Gastos

Gobierno Central: Producto Interno Bruto, ingresos y gastos										
Saldos en millones de Colones										
Producto Interno Bruto a Precios de Mercado										
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	%
RIB (Millones de Colones)	4,014,534	5,304,652	6,060,044	6,983,500	8,143,550	9,511,500	11,515,367	13,551,156	15,873,707	
Ingresos Totales	590,102	704,130	781,700	925,482	1,070,612	1,200,285	1,289,360	1,652,344	2,029,136	100
Aduanas	267,266	202,808	261,168	326,675	380,408	472,477	480,431	627,521	744,245	37%
% RIB (Carga Tributaria)	13%	13%	13%	13%	13%	14%	11%	12%	13%	
Renta	122,032	152,654	169,880	217,404	254,438	312,160	280,800	386,286	530,707	26%
Ventas	91,066	130,382	144,688	154,601	193,309	241,970	256,113	303,686	369,680	18%
Consumo	27,800	31,780	12,120	13,276	12,704	16,195	14,365	16,647	19,031	1%
Derechos de Exportación	304	426	222	265	145	139	144	145	133	0%
Otros	90,445	94,000	93,712	204,171	223,728	247,335	257,717	318,070	365,240	18%
% RIB (Renta)	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	3%	
Gastos Totales	730,274	848,376	1,021,565	1,140,933	1,280,503	1,441,267	1,382,811	1,648,246	1,879,391	100
Gastos	406,087	384,547	468,200	551,506	640,158	744,728	530,961	608,300	714,623	38%
Pagos de Intereses	175,653	217,302	262,501	301,218	335,738	398,343	399,155	391,901	311,564	17%
Transferencias y Otros	157,534	246,527	200,774	288,110	205,607	208,196	443,795	618,136	853,204	45%
Resultado Financiero del Gobierno Local	(140,172)	(144,246)	(239,766)	(215,451)	(200,981)	(150,982)	(93,451)	33,998	149,745	0
% RIB (Gastos)	18%	16%	17%	16%	16%	15%	12%	12%	12%	

1/ Base reconocido.  
2/ Cifras preliminares  
3/ Incluye el monto de impuesto único a los combustibles por producto que se procesa localmente  
4/ Incluye cargas sociales

Fuente: Construido con datos de BCCR

Cuadro No. 2: Elasticidad personas físicas tarifas 2010.

1	2	3	4	5	6	7	8
INGRESOS O BASE IMPONIBLE	IMPUESTO MARGINALS/	IMPUESTO ESCALONAL	IMPUESTO PROMEDIO	TARIFA	ELASTICIDAD	ELASTICIDAD	ELASTICIDAD TOTAL
0 hasta 619.000	0.00%	0.00	0.00	0.00%	0	0	0
619.000 hasta 929.000	10.00%	31,000.00	31,000.00	10.00%	0.00	0.500	0.00
929.000 hasta 30.000.000	15.00%	4,360,650.00	891,650.00	1.64%	139.67	31.294,370.54	0.03
30.000.000 hasta 60.000.000	15.00%	4,500,000.00	891,650.00	1.82%	0.03	1.000	0.03

Fuente: Elaboración propia sobre la base de los datos del Ministerio de Hacienda.

Cuadro No. 3: Elasticidad personas físicas, con actividades, tarifas 2010.

1	2	3	4	5	6	7	8
BASE IMPONIBLE:	IMPUESTO MARGINALS/	IMPUESTO ESCALONAL	IMPUESTO PROMEDIO	TARIFA	ELASTICIDAD	ELASTICIDAD	ELASTICIDAD TOTAL
0 hasta 2747.000	0.00%	0.00	0.00	0.00%	0	0	0
2747.000 hasta 4.102.000	10.00%	210,200.00	200,000.00	4.88%	0.00	0.400	0.00
4.102.000 hasta 6.843.000	15.00%	411,150.00	611,150.00	8.93%	0.93	0.670.64	0.00
6.843.000 hasta 13.713.000	20.00%	1,374,000.00	985,150.00	14.48%	2.34	1.002.35	0.00
13.713.000 hasta 60.000.000	20.00%	11,571,750.00	1,556,900.00	22.59%	7.42	3.3825.05	0.00

Fuente: Elaboración propia sobre la base de los datos del Ministerio de Hacienda

Cuadro No. 4: Elasticidad personas físicas, Tarifas Proyecto Renta Global

1	2	3	4	5	6	7	8
INGRESOS O BASE IMPONIBLE	TARIFA MARGINAL	IMPUESTO ESCALON	IMPUESTO CUMULATIVO	TARIFA PROMEDIO	ELASTICIDAD	ELASTICIDAD	ELASTICIDAD TOTAL
0 hasta 2.000.000.	5.00%	100,000.00	100,000.00	5.00%		0	0
2.000.000 hasta 4.000.000	12.00%	240,000.00	340,000.00	8.50%		1.40	1.00
4.000.000 hasta 8.000.000	18.00%	720,000.00	1,060,000.00	13.25%	2.00		1.00
8.000.000 hasta 15.000.000	22.00%	1,540,000.00	2,600,000.00	17.33%	1.14		0.83
15.000.000 hasta 30.000.000	26.00%	3,900,000.00	6,500,000.00	21.67%	1.53		1.00
30.000.000 hasta 60.000.000	30.00%	7,500,000.00	14,000,000.00	24.44%	0.15		1.00

Fuente: Elaboración propia sobre la base de los datos del Ministerio de Hacienda

Cuadro No. 5: Escala de Ingresos brutos personas jurídicas, 2010

INGRESOS BRUTOS:	TARIFA MARGINAL
	APLICADA A BASE IMPONIBLE
Hasta 41.112.000,00	10.00%
De 41.112.000/82.698.000,00	20.00%
Más de 82.698.000,00	30.00%

Fuente: Elaboración propia sobre la base de los datos del Ministerio de Hacienda

Cuadro No. 6: Base Imponible personas jurídicas y tarifas marginales

BASE IMPONIBLE:		TARIFA MARGINAL
Hasta	8.000.000,00	10.00%
Más de	8.000.000,00	30.00%
Empresas artículo 145		15.00%
Base General		30%

Fuente: Elaboración propia sobre la base de los datos del Ministerio de Hacienda

Cuadro No. 7: Resumen De Resultados Ejercicios Impuesto Sobre La Renta

CUADRO RESUMEN SOBRE EL RESULTADO DE LOS CASOS				
En colones costarricenses				
CASOS ESTUDIADOS:	ESCENARIO A	ESCENARIO B	VARIACION ABSOLUTA	VARIACION PORCENTUAL
Caso No. 1, personas jurídicas, con tarifa 30%	36,000,000	31,500,000	-4,500,000	-13%
Caso No. 2, personas jurídicas, con tarifa 20 %	6,000,000	7,400,000	1,400,000	23%
Caso No. 3, personas jurídicas, con tarifa 10%	1,700,000	3,500,000	1,800,000	106%
<b>SUB-TOTAL</b>	<b>43,700,000</b>	<b>42,400,000</b>	<b>-1,300,000</b>	<b>-3%</b>
Caso No. 4, personas físicas, con actividades lucrativas	2,389,950	2,034,520	-355,430	-15%
Caso No. 5, personas físicas, con ingreso 1.000.000,00 ds.	780,360	1,300,430	520,070	67%
Caso No. 6, personas físicas, con ingreso 1.500.000,00 ds.	1,680,360	2,323,020	642,660	38%
Caso No. 7, personas físicas, con ingreso 2.000.000,00 ds.	2,580,360	3,832,660	1,252,300	49%
Caso No. 8, personas físicas integral, con varias rentas	4,000,880	4,324,860	323,980	8%
Caso No. 9, personas físicas, con ingreso de 3.000.000,00 ds.	4,380,000	6,500,000	2,120,000	48%
Caso No. 10, personas físicas, con ingresos de 5.000.000,00 ds.	7,980,360	14,220,300	6,239,940	78%
<b>SUB-TOTAL</b>	<b>23,792,270</b>	<b>34,535,790</b>	<b>10,743,520</b>	<b>45%</b>

Fuente: Elaboración propia sobre el desarrollo de ejercicios prácticos

Cuadro No. 8: Proyección Impuesto Sobre La Renta Global

PROYECCION IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANUAL CON EL NUEVO PROYECTO						
DETALLE:	IMPUESTO 2007	PIB 2007	INCREMENTO	INCREMENTO	PORCENTAJE	INCREMENTO
	MILLONES DE	MILLONES	ANUAL	ANUAL	PIB	ANUAL
	COLONES(1)	COLONES(1)	(2)	(2)	2007	MILLONES \$/3
<b>RENTA:</b>		13,351,656				
<b>PERSONAS FISICAS</b>	123,194	0.92%	45%	55,437	0.42%	97
<b>PERSONAS JURIDICAS</b>	348,327	2.61%	-3%	-10,450	-0.08%	-18
<b>TOTALES:</b>	471,521	4%	10%	44,987	0.34%	79

**NOTAS:**

**No.1 : Información tomada de cuadro de Ingresos tributarios del Ministerio de Hacienda**

**No. 2. Según cuadro resumen de resultados de casos**

**No. 3. Tipo de cambio a 570 cada US \$ Nota: Incremento cerca del un 20 %, de la recaudación**

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la CGR y proyecciones

## Cuadro No. 9: Recaudación Ingresos Tributarios Gobierno Central

MINISTERIO DE HACIENDA  
 Recaudación Efectiva de Ingresos Tributarios del Gobierno Central  
 Acumulado a Diciembre 2006-2007  
 recaudación nominal en millones de colones

IMPUESTOS	Recaudación a Diciembre 2006				Recaudación a Diciembre 2007				
	PIB	Aduanas	Interno	Total	PIB	Aduanas	Interno	Total	PIB
<b>IMPUESTOS A LOS INGRESOS Y UTILIDADES*</b>	3.39%		394,095.14	394,095.14	3.42%		531,551.77	531,551.77	3.97%
<del>Renta - eol. 4449994</del>	3.38%		<del>393,495.99</del>	<del>393,495.99</del>	3.42%		<del>530,962.49</del>	<del>530,962.49</del>	3.97%
Imp./Ingresos y Utilidades Pers. Físicas	0.00%		70,289.71	70,289.71	0.61%		123,194.16	123,194.16	0.92%
Imp./Ingresos y Utilidades Pers. Jurídicas	0.00%		280,771.99	280,771.99	2.44%		348,236.57	348,236.57	2.60%
Imp. s/ Dividendos e Intereses	0.00%		28,086.25	28,086.25	0.24%		38,456.87	38,456.87	0.29%
Imp. s/ Remesas al exterior	0.00%		14,258.04	14,258.04	0.12%		21,074.83	21,074.83	0.16%
<del>Imp. s/ Dividendos y Fint. Extran. No Residenciales</del>	0.01%		<del>699.45</del>	<del>699.45</del>	0.01%		<del>699.94</del>	<del>699.94</del>	0.00%
<b>IMPUESTOS SOBRE LA PROPIEDAD</b>	0.51%		62,859.69	62,859.69	0.55%		83,478.29	83,478.29	0.62%
Imp. s/ la Propiedad de Vehículos	0.32%		37,387.60	37,387.60	0.32%		52,511.00	52,511.00	0.39%
Timbre Fauna Silvestre	0.00%		15.28	15.28	0.00%		34.67	34.67	0.00%
Timbre Educación y Cultura	0.01%		1,104.16	1,104.16	0.01%		1,629.46	1,629.46	0.01%
Imp. s/ traspaso de Bienes Inmuebles	0.11%		16,408.26	16,408.26	0.14%		19,365.67	19,365.67	0.14%
Imp. s/ traspaso de Vehículos Usados	0.07%		7,944.39	7,944.39	0.07%		9,937.49	9,937.49	0.07%
<b>IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS</b>	8.17%	496,903.05	90,532.60	987,435.65	8.57%	646,385.88	599,075.00	1,245,460.88	9.30%
Imp. General sobre las Ventas	5.07%	19,751.72	306,955.16	626,706.88	5.44%	410,802.85	387,047.52	797,850.37	5.96%
Imp. Selectivo de Consumo	0.95%	4,221.02	17,316.55	111,537.57	0.97%	133,590.72	20,052.20	153,642.92	1.15%
Licencias de Caza y Pesca Continental	0.00%		0.00	0.00	0.00%		0.00	0.00	0.00%
Licencias de Caza y Pesca MIRENEN	0.00%		0.17	0.17	0.00%		0.01	0.01	0.00%
Imp. único a los combustibles	1.80%	7,980.77	131,785.50	209,766.27	1.82%	95,793.46	154,783.28	250,576.74	1.87%
Imp. s/ bebidas alcohólicas	0.21%	3,138.83	19,027.09	22,165.92	0.19%	3,972.19	19,829.97	23,802.16	0.18%
Imp. s/ bebidas NO Alcohólicas	0.13%	1,033.12	15,008.11	16,041.23	0.14%	1,343.42	16,919.75	18,263.17	0.14%
Imp. s/ jabones de tocador	0.01%	777.59		777.59	0.01%	883.24		883.24	0.01%
Imp. s/ Casinos y Salas de Juego	0.01%		440.02	440.02	0.00%		442.27	442.27	0.00%
Imp. s/ Espectáculos Públicos (spuest. electron.)	0.00%		0.00	0.00	0.00%		0.00	0.00	0.00%
<b>IMP. S/ COMER. EXTE. Y TRANSAC. INTERNAC.</b>	1.11%	107,035.91	24,265.16	131,301.07	1.14%	137,008.13	28,381.51	165,389.64	1.24%
<b>Aduanas Importaciones</b>	0.86%	105,742.52		105,742.52	0.92%	104,575.99		104,575.99	1.01%
Derechos de Importación DAI	0.70%	4,744.61		84,744.61	0.74%	107,565.32		107,565.32	0.80%
1% S/ Valor Aduanero de Mercancías	0.17%	9,997.91		20,997.91	0.18%	27,010.66		27,010.66	0.20%
<b>Aduanas Exportaciones</b>	0.25%	1,299.39	24,265.16	25,564.55	0.22%	2,432.15	28,381.51	30,813.66	0.23%
Derechos de Exportación de Banano	0.01%	1,112.03		1,112.03	0.01%	2,259.93		2,259.93	0.02%
01,6 Por Caja de Banano Exportado	0.00%	172.15		172.15	0.00%	172.22		172.22	0.00%
01,7 TN de Carga Movilizada / Caldera	0.00%	9.21		9.21	0.00%	0.00		0.00	0.00%
Derechos de Salida Territorio Nac.	0.20%		19,969.10	19,969.10	0.17%		22,799.44	22,799.44	0.17%
Derechos Consulares	0.04%		4,296.06	4,296.06	0.04%		3,796.62	3,796.62	0.03%
Ley Migración							1,875.45	1,875.45	0.01%
<b>OTROS INGRESOS TRIBUTARIOS</b>	0.05%	0.05	2,041.39	2,041.44	0.02%	0.00	3,061.27	3,061.27	0.02%
Timbre Fiscal	0.02%		2,011.64	2,011.64	0.02%		3,030.83	3,030.83	0.02%
Papel Sellado	0.00%		29.75	29.75	0.00%		30.44	30.44	0.00%
Ingresos por Distribuir	0.03%	0.05		0.05	0.00%	0.00		0.00	0.00%
<b>Total Ingresos Tributarios</b>	13.22%	403,939.01	793.98	1,577,732.99	13.70%	783,394.01	245,547,842.07	3,941,85	15.15%
<b>Participación porcentual</b>		38.28%	61.72%	100.00%		38.61%	61.39%	100.00%	
<b>PIB</b>				11,515,367.90				13,554,148.30	
<b>Ingresos tributarios / PIB</b>				13.70%				15.15%	
<b>Total Ingresos Corrientes</b>				1,637,788.08				2,104,451.06	

Fuente: Datos del Ministerio de Hacienda

Cuadro No. 10: Estimación de Impuesto Sobre la Renta

<b>ESTIMACION DE INGRESOS POR EVASION FISCAL Y POR EL NUEVO PROYECTO.</b>	
<b>CONCEPTO:</b>	
<b>Impuesto sobre utilidades en millones de colones 2007(1)</b>	<b>348,236</b>
<b>% Evasión fiscal estimada según informe de CGR(2)</b>	<b>60%</b>
<b>Evasión estimada en términos absolutos anualmente</b>	<b>208,942</b>
<b>Mas: Ingresos incrementales por nuevo proyecto(3)</b>	<b>45,240</b>
<b>Total ingresos incrementales en millones de colones</b>	<b>254,182</b>
<b>Total ingresos incrementales en millones de dólares anuales</b>	<b>489</b>
<b>1. Información del Ministerio de Hacienda</b> <b>2. Primer informe de evasión fiscal de la CGR</b> <b>3. Cuadro número 4 de esta investigación</b>	

Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos de la CGR y proyecciones

Cuadro No. 11: Tarifas Del Impuesto Sobre La Renta Varios Países

IMPUESTO SOBRE LA RENTA				
Países	Ámbito de aplicación		Olıcuotas e tasas	
	Fuente territorial (1)	Aplicación combinada (2)	Personas Jurídicas%	Personas físicas %
Antillas Holandesas		x	30	37 a 46
Argentina		x	35	0 a 36
Barbados		x	30	25 a 40
Bolivia	x		25	13 y 12,5
Brasil		x	45	15 y 25
Canadá		x	13 a 38	17 a 20
Chilo		x	47	5 a 45
Colombia		x	35	0,13 a 22,02
<b>Costa Rica</b>	<b>x</b>		<b>30</b>	<b>10 a 20</b>
Ecuador		x	25	5 a 25
El Salvador	x		25	10 a 30
España		x	35	18 a 48
Estados Unidos		x	15 a 35	15 a 30,6
Francia	PJ(3)	PF(3)	33 1/3 y 40(4)	0 a 64
Guatemala	x		31	15 a 31
Haiti	x		10 a 30	10 a 35
Honduras		x	15 a 25	10 a 25
Italia		x	37	18,5 a 45,5
Jamaica		x	33 1/3	25
México		x	35	3 a 40
Nicaragua	x		25	10 a 25
Países Bajos		x	30 a 35	33,9 a 60
Panamá	x		30	4 a 30
Paraguay	x		20	No aplica
Perú		x	20	15 a 20
Portugal		x	34	14 a 40
R. Dominicana		x	25	15 a 25
Suriname		x	38	10 a 40
Trinidad y Tobago		x	35	28 y 35
Uruguay	x		30	No aplica
Venezuela	x		15 a 34	6 a 34

Fuente: Información tomada de Todo Sobre Impuestos, Báez(2001) y Ernst & Young(2005)

(1) Grava la renta generada únicamente en el territorio del país respectivo  
(2) La aplicación combinada existe cuando el principio de renta mundial (la renta que se genera dentro de los límites y fuera de los límites territoriales) afecta a los nacionales, y el principio de fuente territorial a los no residentes.  
(3) PJ: Personas jurídicas, PF: Personas físicas o naturales  
(4) Alicuota del 19 % aplica para sociedades obligadas a aumentar el capital social



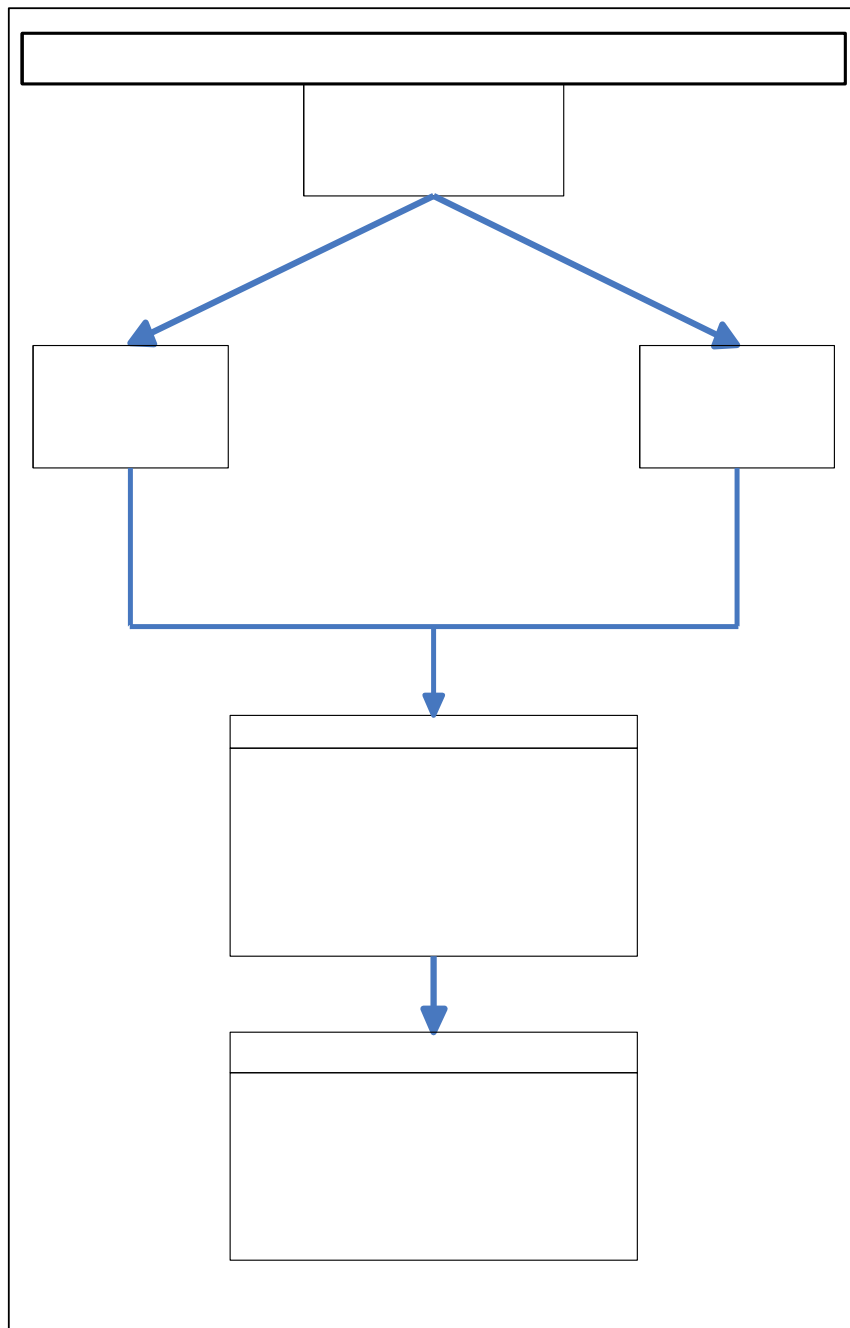
Cuadro No. 12: Indicadores Económicos De Varios Países

PAIS	CARGA TRIBUTARIA CON SEGURIDAD SOCIAL	CARGA TRIBUTARIA SIN SEGURIDAD SOCIAL	INDICE DE DESARROLLO HUMANO	INDICE DE GINI - 1999	GASTO/PIB
Bélgica	43	28.5	0.935	25	45.7
Países bajos	41.1	23	0.931	32.6	45.0
Grecia	40.4nd		0.903	26.8	45.6
Francia	38.0	21.6	0.924	32.7	46.2
Italia	38.8	26	0.900	27.3	43.8
Suecia	35.5	22.2	0.936	25	41.6
Israel	35.5nd		0.903	35.5	47.9
Australia	35.3	22.7	0.921	23.1	40.5
Noruega	34.7	25.3	0.930	25.8	37.2
Reino Unido	34.6	20.7	0.923	36.1	36.0
Hungría	33.6	22.2	0.920	30.8	44.1
Dinamarca	33.3	31.5	0.921	24.7	37.3
República Checa	33	17.5	0.944	25.4	35.5
Portugal	31.3	23.5	0.974	35.6	39
Irlanda	30.5	26.5	0.916	35.0	33
Nueva Zelanda	29.8	20.4	0.913	43.0	33.4
Polonia	29	10.6	0.928	32.0	37.5
Finlandia	27.7	24.5	0.925	25.6	33.4
España	26.0	16.5	0.908	32.5	32.0
Alemania	26.3	11.3	0.921	30	32.6
Uruguay	24.7	17.5	0.928	42.3	30.0
Rumanía	24.4nd		0.772	28.2	31.0
Suiza	23.1	10.1	0.924	33.1	28.3
Australia	22.1	5	0.936	35.2	23.7
Grecia	21.0	21.3	0.981	32.7	30.8
Turquía	21.3	10.0	0.735	41.5	32.1
Brazil	19.0	12.2	0.75	60	24.6
Canadá	19.8	15.3	0.936	31.5	31.5
Estados Unidos	19.5	12.7	0.934	40.8	19.0
Chilo	18.4	16.0	0.925	56.5	22.6
Costa Rica	18.4	12.5	0.921	45	21.0
Korea	17.3	15.4	0.975	31.6	17.4
Panamá	17.2	13.5	0.784	48.5	27.0
Rep. Dominicana	15.7	14.5	0.722	48.7	16.3
Singapur	nd		0.976nd		19.8
Bolivia	13.0	12	0.648	42	22
Perú	13.8	12.4	0.743	46.2	18
Venezuela	12.8	12	0.765	48.8	20.7
Argentina	nd	0.5	0.942nd		15.4
El Salvador	12.6	10.7	0.701	52.3	15.1
México	11.7	10.8	0.70	53.7	14.7
Colombia	10.6	10.8	0.70	57.1	16.6
Guatemala		0.8			
Panamá		12			
Honduras		10			
Nicaragua		13			
China		6.1nd	0.714	40.3	9.3

Fuente: Word Bank, 2001 (datos 1999) y FMI, 2001, Sistema Tributario Costarricense, CGR (2002). Presentación del Dr. Adrian Torrealba

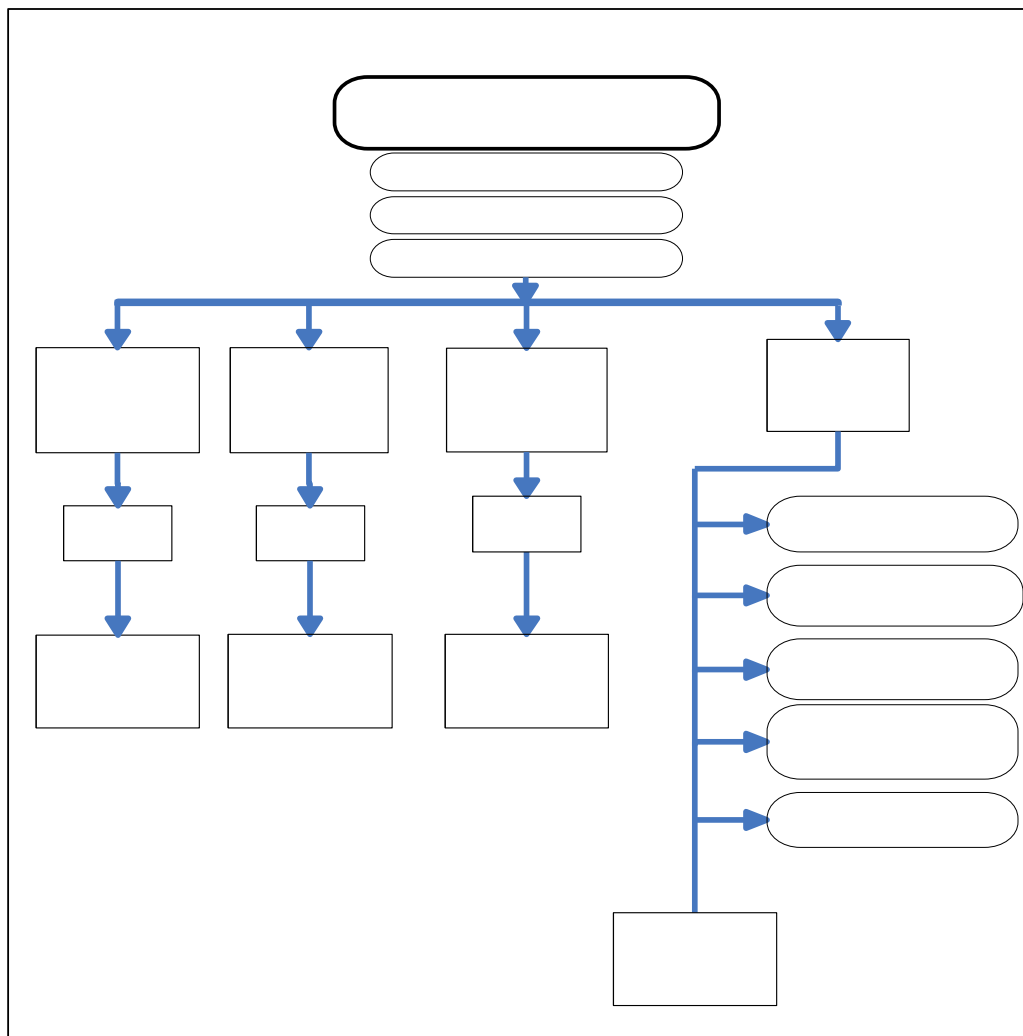
## FIGURAS

Figura No. 1: Unidades, Categorías y Sub-categorías de análisis



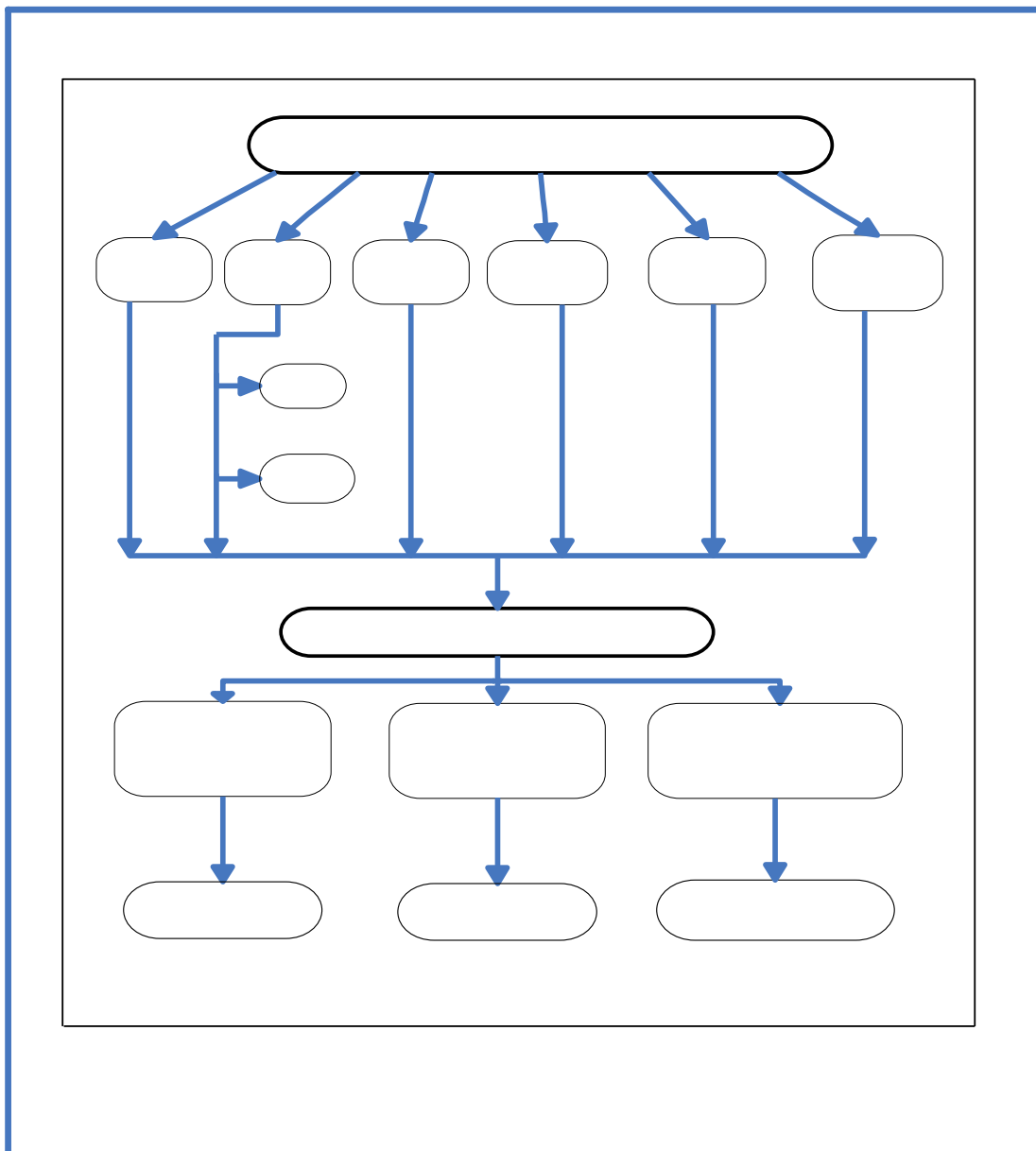
Fuente: Elaboración propia para realizar una división del tema de estudio

Figura No. 2: Sistema actual del Impuesto sobre la renta de las Utilidades



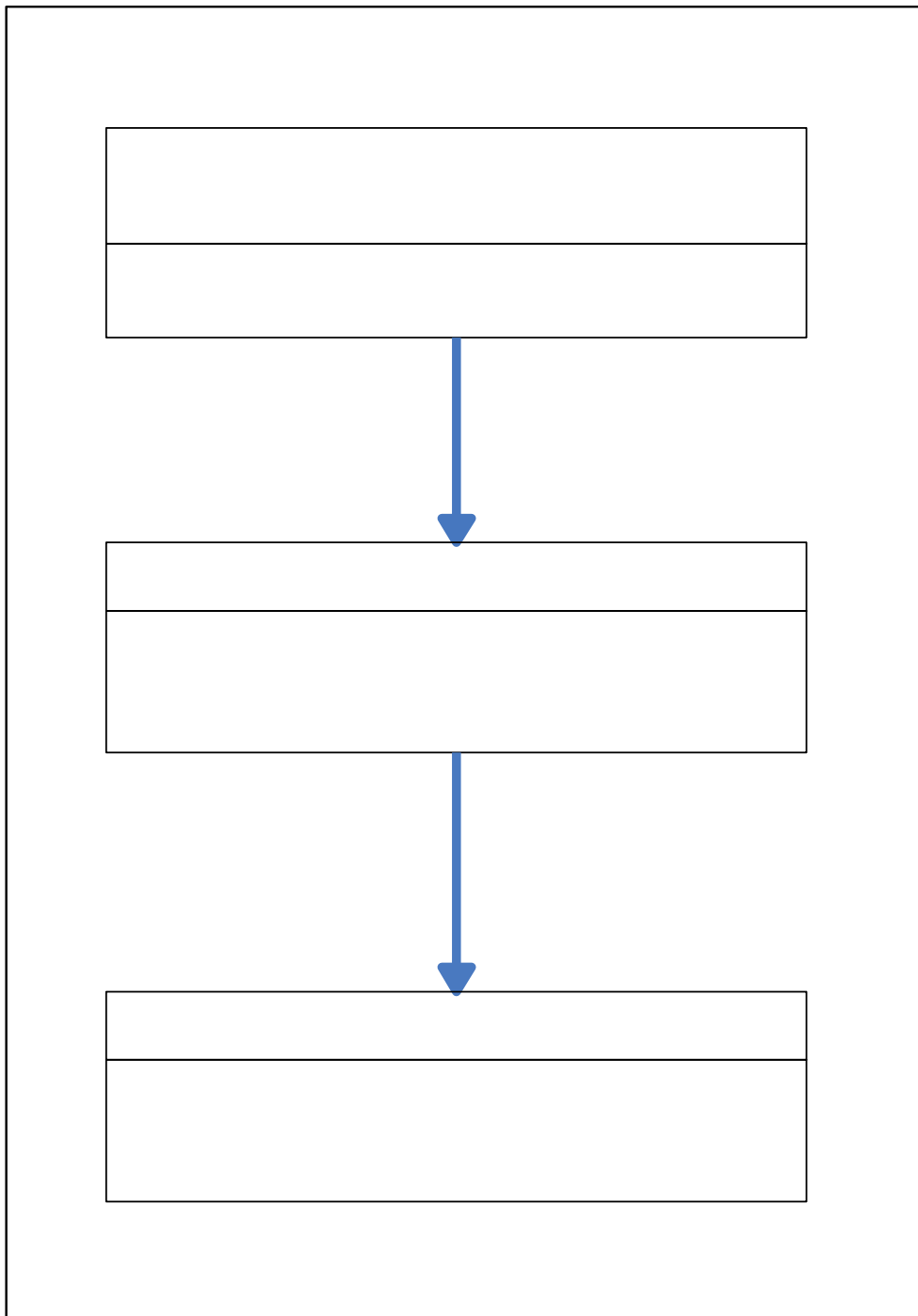
Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda

**Figura No. 3: Cuantificación de Bases Imponibles para sociedades**



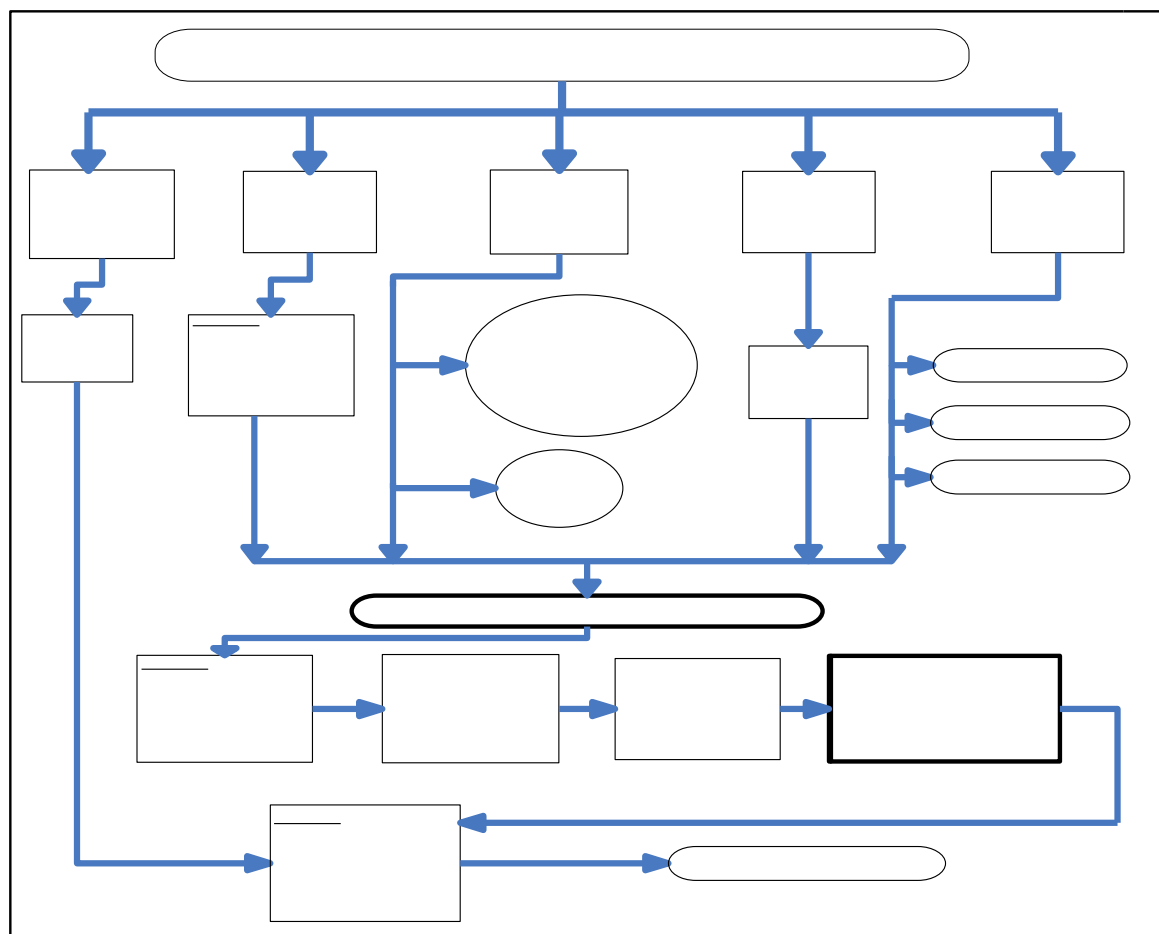
**Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda**

**Figura No. 4: Base Imponible para Personas Físicas**



**Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda**

Figura No. 5: Bases Imponibles para personas físicas nuevo Proyecto



Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda

**Figura No. 6: Impuesto Actual Sobre Remesas al Exterior**


**Fuente: Elaboración propia sobre la base de datos del Ministerio de Hacienda**