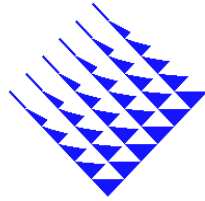


Instituto Tecnológico de Costa Rica

Escuela de Administración de Empresas



TEC

Instituto Tecnológico de Costa Rica

“Estudio de las principales diferencias entre el tratamiento contable de las NIIF’S y la Normativa Tributaria Costarricense”

Seminario Gerencial

Licenciatura en Contaduría Pública

Realizado por:

Juan Carlos Brenes Brenes

Angélica Morales Badilla

José Francisco Cortés Rodríguez

Profesor:

Licenciado: Eduardo Sossa Mora

San José, Noviembre de 2006

Índice

| | |
|---|-----------|
| Introducción | 1 |
| Capítulo I: Aspectos Generales de la Investigación | 3 |
| 1.1. Objetivos | 3 |
| 1.1.1. Objetivo General | 3 |
| 1.1.2. Objetivos Específicos | 3 |
| 1.2. Alcance de la investigación | 4 |
| 1.3 Metodología de la Investigación | 6 |
| 1.3.1. Tipos de investigación | 6 |
| 1.3.2. Fuentes de información | 8 |
| 1.4. Historias de las Normas Internacionales de Información Financiera y su importancia. | 11 |
| 1.4.1 Historia de las NIC's | 11 |
| 1.4.2. Importancia de las Normas Internacionales de Información Financiera | 16 |
| 1.5. Historia del Organismo regulador de los tributos en Costa Rica y su estructura. | 16 |
| 1.5.1. Historia Dirección General de Tributación | 16 |
| 1.5.2. Estructura Organizacional de la Dirección General de Tributación | 18 |
| Capítulo II: Aspectos teóricos y tratamiento tributario de las NIFFs | 20 |
| 2.1. Aspectos teóricos | 21 |
| 2.1.1. Definiciones de ingresos gravables y gastos deducibles | 21 |
| 2.2. Tratamiento tributario de las NIIF's | 28 |
| 2.2.1. NIC 2 Existencias | 28 |
| 2.2.2. NIC 12 Impuesto sobre las ganancias | 31 |
| 2.2.3. NIC 16 Propiedad, planta y equipo | 34 |
| 2.2.4. NIC 17 Arrendamientos | 37 |
| 2.2.5. NIC 18 Ingresos | 44 |
| 2.2.6. NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera | 46 |
| 2.2.7. NIC 23 Costos por intereses | 50 |
| 2.2.8. NIC 27 Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en dependientes | 53 |
| 2.2.9. NIC 28 Contabilización de inversiones en empresas asociadas | 56 |
| 2.2.10. NIC 36 Deterioro del valor de los activos | 59 |
| 2.2.11. NIC 38 Activos intangibles | 62 |
| 2.2.12. NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración | 65 |
| 2.2.13. NIC 40 Inmuebles de inversión | 70 |
| 2.2.14. NIC 41 Agricultura | 73 |
| Capítulo III: Criterios técnicos sobre las NIIF's emitidos por DGT, CCPA y consultores tributarios | 76 |
| 3.1. Dirección General de Tributación | 76 |
| 3.2. Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (CCPA) | 79 |
| 3.3. Consultores Tributarios | 82 |
| Capítulo IV: Caso Práctico | 84 |
| 4.1. Caso Empresa LA BRUJA S.A. | 84 |

| | |
|---|-----------|
| 4.2. Informe de Auditoria Fiscal | 87 |
| 4.3. Conciliación Fiscal | 88 |
| Capítulo V: Conclusiones Generales | 90 |
| Bibliografía | 93 |
| ANEXOS | 96 |
| Anexo 1: Cuadro comparativo del tratamiento tributario de las NIIFs en estudio.xls | 97 |
| Anexo 2: Entrevistas Aplicadas | 98 |

Introducción

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S), formadas por las NIIF'S, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC'S), el Comité de Interpretaciones (SIC) y las Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (INIIF'S) han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros de las empresas en todo el mundo.

Las NIIF'S, como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados. Las NIIF'S no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, más bien normas que los agentes económicos, empresas, bolsas de valores, entes reguladores y otros, de acuerdo con sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera.

Las NIIF's son normas orientadas al inversor, su objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, así como presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIIF'S son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee).

En resumen, las NIIF'S son reglas y procedimientos necesarios para definir la práctica de contabilidad aceptada. Con el proceso de globalización de la economía e inversiones directas e indirectas tras fronteras, se ha visto la necesidad de mejorar y armonizar los informes financieros en todo el mundo y formular y publicar normas de contabilidad para ser observadas en la preparación de estados financieros.

Es importante considerar que las NIIF'S fueron emitidas y dirigidas hacia economías complejas, para homogenizar la información contable de empresas de gran tamaño y

presencia internacional; por lo tanto, para los mercados de países subdesarrollo, formados especialmente de empresas pequeñas y medianas, resulta bastante difícil algunas veces cumplir con esta normativa, más aún cuando difiere de los requisitos fiscales que las empresas deben cumplir. Es por esta razón que una comparación entre el tratamiento contable permitido por las NIIF'S y el tratamiento tributario vigente en Costa Rica constituye un importante aporte hacia un mejor entendimiento de la normativa y su correcta aplicación, tema que se abarca en esta investigación.

El informe se encuentra dividido en cinco capítulos que en síntesis contienen:

Capítulo I: Aspectos Generales de la Investigación, detalla los objetivos general y específicos y la metodología a seguir.

Capítulo II: Aspectos teóricos, detalla el tratamiento contable que se le debe dar a las NIIF'S objeto de estudio, es decir, las NIIF'S que presentan mayores discrepancias entre su tratamiento contable y el tributario.

Capítulo III: Interpretación tributaria de las NIIF'S, en este capítulo se hace un análisis de las directrices que ha emitido Tributación Directa sobre el tema en estudio, así como la opinión de expertos en el tema tanto en los sectores público y privado.

Capítulo IV: Análisis comparativo entre el tratamiento contable y tributario de las NIIF'S y el efecto fiscal en su aplicación práctica.

Capítulo V: Conclusiones y Comentarios Finales

Capítulo I: Aspectos Generales de la Investigación

1.1. Objetivos

1.1.1. Objetivo General

Determinar las diferencias más significativas entre el tratamiento contable y tributario de las NIC 'S 2, 12, 16, 17, 18, 21,23, 27, 28, 36, 38, 39, 40 y 41, normas de mayor importancia tributaria de Costa Rica, debido a que tienen mayor influencia en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre la renta.

1.1.2. Objetivos Específicos

- Explicar los aspectos históricos más relevantes que fundamentaron la emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad.
- Presentar los conceptos básicos de las NIIF'S en estudio que presentan mayores dificultades de interpretación, desde el punto de vista tributario, en Costa Rica.
- Exponer la importancia que tiene la normativa contable en la homogenización de la información contable en el ámbito internacional.
- Exponer cuál es el tratamiento contable y explicar el tratamiento tributario permitido en Costa Rica para las NIIF'S en estudio.
- Ejemplificar con un caso las discrepancias entre el tratamiento contable y el tributario de las NIIF'S en estudio, vistos por el Tribunal Fiscal o el Tribunal Administrativo Contencioso en donde emitió resoluciones corrigiendo discrepancia entre la

información presentada por las empresas y lo aceptado por la legislación costarricense, confirmando el criterio de la Dirección General de Tributación.

- Evaluar el impacto fiscal de las diferencias entre ambos tratamientos en estudio en el caso específico.
- Realizar una comparación entre el tratamiento contable y el tratamiento tributario de las NIIF'S en estudio

1.2. Alcance de la investigación

Para determinar el alcance de la investigación se realizó un estudio preliminar sobre las Normas Internacionales de Información Financiera, para determinar aquellas que tienen mayor impacto en la base imponible para efectos de calcular la renta gravable del Impuesto sobre la Renta. Para esto también se utilizó la Resolución 52-01 emitida por la Dirección General de Tributación Directa (Criterios interpretativos respecto del efecto en Impuesto sobre Utilidades en aplicación de las NIC'S), que se estableció en virtud de las facultades que tiene la Administración, según el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y sus reformas, que 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, así también con base en el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dispone que el sistema contable del declarante debe ajustarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los criterios que se emiten en la citada resolución constituyen desarrollos e interpretaciones de las normas legales y reglamentarias, que en modo alguno las sustituyen o modifican.

También se tomó en cuenta la normativa que se ha ido emitiendo en forma posterior a dicha resolución.

Las normas sujetas a análisis en esta investigación son:

- Inventarios (NIC 2)
- Impuesto sobre renta diferido (NIC 12)
- Propiedad, planta y equipo (NIC 16)
- Arrendamientos (NIC 17)
- Ingresos (NIC 18)
- Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera (NIC 21)
- Costos por intereses (NIC 23)
- Estados financieros consolidados y separados (NIC 27)
- Inversiones en entidades asociadas (NIC 28)
- Deterioro del valor de los activos (NIC 36)
- Costos de investigación y desarrollo y activos intangibles (NIC 38)
- Instrumentos financieros Reconocimiento y valoración (NIC 39)
- Inversiones inmobiliarias (NIC 40)
- Agricultura (NIC 41)

1.3 Metodología de la Investigación

1.3.1. Tipos de investigación

Según Carlos E. Méndez (2003), un proceso de investigación se lleva a cabo a través del cumplimiento de pasos que el investigador debe tomar en cuenta para construir conocimiento acerca del tema sujeto a estudio. Se considera como aspectos fundamentales en el proceso el diseño del proyecto de investigación, es decir su planeación, y el desarrollo de la investigación propuesta.

El primer aspecto, el de planeación, significa que el investigador debe definir sobre que realidad desea crear conocimiento, los alcances de la propuesta y la forma en la que va a alcanzar esa propuesta. Dentro de este esquema son tres los elementos que le ayudan en su propósito: elementos de contenido y alcance (selección y definición del tema, objetivos de la investigación, marco de referencia); elementos metodológicos (tipo de estudio, método de investigación, fuentes de información), elementos de soporte administrativo (cronograma y presupuesto).

El desarrollo de la investigación implica la ejecución de acciones que permitan al investigador cumplir con su propósito. Una vez definidos el tema y objetivos perseguidos con el estudio de investigación, es de vital importancia establecer el tipo de estudio que se va a realizar pues de esto depende la estrategia de la investigación.

La clasificación de los tipos de investigación según Danhke (1989) son tres: exploratorios, descriptivos, correlacionales y explicativos.

Los estudios exploratorios preparan el terreno y por lo general anteceden a los otros tipos. Los descriptivos fundamentan las investigaciones correlacionales, los cuales proporcionan la

información para llevar a cabo estudios explicativos. Un estudio puede iniciar como exploratorio, después ser descriptivo, correlacional y terminar como explicativo, y la forma en que inicia depende del estado del conocimiento sobre el tema de investigación, de acuerdo a la revisión de la literatura, y el enfoque que se le dé al estudio.

Profundizando un poco más en los tipos de estudio, tenemos:

Los estudios exploratorios se efectúan, normalmente, cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se han bordado antes, sirven para familiarizarse con fenómenos relativamente desconocidos y son comunes en la investigación, sobre todo en situaciones donde existe poca información.

Los estudios descriptivos miden, evalúan o recolectan datos sobre diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno por investigar, así como los estudios exploratorios se interesan fundamentalmente en descubrir y prefigurar, los descriptivos se centran en recolectar datos que muestren un evento, una comunidad, un fenómeno, hecho, contexto o situación que ocurre. Pueden ofrecer la posibilidad de predicciones o relaciones aunque sean poco elaboradas.

Los estudios correlacionales tienen como propósito evaluar la relación que exista entre dos o más conceptos, categorías o variables y su utilidad reside en saber como se puede comportar un concepto o una variable conociendo el comportamiento de otras variables relacionadas, es decir, tiene un valor explicativo parcial.

Los estudios explicativos están dirigidos a responder a las causas de los eventos, sucesos y fenómenos físicos o sociales.

Sin embargo, como mencionan los autores Roberto Hernández, Carlos Fernández y Pilar Baptista (2003) en su libro “Metodología de la Investigación” una investigación puede incluir elementos de los diferentes tipos de estudio. Algunas veces una investigación puede caracterizarse como exploratoria, descriptiva, correlacional o explicativa, pero no situarse

únicamente como tal. Esto es, aunque un estudio sea en esencia exploratorio contendrá elementos descriptivos; o bien, un estudio correlacional incluirá elementos descriptivos y lo mismo ocurre con cada uno de los tipos de estudio. Asimismo, es posible que una investigación se inicie como exploratoria o descriptiva y después llegar a ser correlacional y aún explicativa.

De acuerdo con los objetivos de este estudio, es necesario llevar a cabo una investigación exploratoria descriptiva, ya que incluye elementos de ambos tipos de estudio. Exploratorio porque se trata de un tema poco estudiado desde el punto de vista de la legislación costarricense, que genera errores de interpretación que puede llevar a las empresas a enfrentar consecuencias de tipo económico y legal, al presentar información correcta desde el punto de vista contable según las NIFF pero no aceptada por la legislación tributaria de nuestro país. Descriptiva porque pretende recopilar información de una forma objetiva e independiente que permita comprender y resolver las discrepancias que existen entre un estado financiero contable y ese mismo estado financiero desde el punto de vista tributario.

1.3.2. Fuentes de información

Según G.L. Danhke (1989) se distinguen tres tipos básicos de fuentes de información para llevar a cabo la revisión de la literatura:

Fuentes primarias (directas): Son los datos obtenidos "de primera mano", por el propio investigador o, en el caso de búsqueda bibliográfica, por artículos científicos, monografías, tesis, libros o artículos de revistas especializadas originales, no interpretados por terceras personas.

Fuentes secundarias: Son compilaciones, resúmenes y listados de referencias publicadas en un área de conocimiento en particular (son listados de fuentes primarias), procesan información de primera mano.

Fuentes terciarias: Se trata de documentos que compendian nombres y títulos de revistas y otras publicaciones periódicas, así como nombres de boletines, conferencias y simposios, sitios Web, empresas, asociaciones industriales y diversos servicios. Son útiles para detectar fuentes no documentales tales como organizaciones que realizan o financian estudios, agencias informativas y dependencias gubernamentales que efectúan investigaciones.

La presente investigación utilizará principalmente fuentes primarias y secundarias a través de consulta bibliográfica y otros materiales escritos útiles para los propósitos del estudio. Se revisaran libros, revistas, artículos y notas sobre el tema, y paginas dentro del sitio Web, Ministerio de Hacienda, Tributación Directa (Digesto Tributario), Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y otras que documenten el tema en estudio como por ejemplo Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas y el Colegio de Contadores Públicos de Chile, análisis sobre las NIIF de profesionales en el área de la contaduría publica, síntesis publicadas en paginas como Monografias.com, entre otras.

Recolección de datos a través de la entrevista

La entrevista se define como una conversación entre una persona, el entrevistador y otra, el entrevistado u otras, entrevistados de acuerdo con Roberto Hernández (2003).

Las entrevistas se dividen en estructuradas, semiestructuradas o no estructuradas o abiertas (Grinnell, 1997). En las primeras, el entrevistador realiza su labor basándose en una guía de preguntas específicas y se sujeta exclusivamente a ésta. Las entrevistas semiestructuradas se basan en una guía de asuntos o preguntas y el entrevistador tiene la libertad de introducir preguntas adicionales para precisar conceptos u obtener mayor información sobre el tema de interés. Las entrevistas abiertas cuentan con una guía general con temas no específicos y el entrevistador tiene flexibilidad para manejarlas.

En estos tres tipos de entrevistas se manejan diversas clases de preguntas, según el mismo autor se clasifican de la siguiente manera:

- Preguntas generales, parten de planteamientos globales para ir llegando al tema de interés.
- Preguntas para ejemplificar, son fundamentales para exploraciones más profundas, en donde se solicita ejemplos al entrevistado.
- Preguntas de estructura o estructurales, el entrevistador solicita una lista de ítems a manera de conjunto o categorías.
- Preguntas de contraste, se le cuestiona al entrevistado sobre similitudes y diferencias sobre los temas de interés.

Para la recolección de datos en esta investigación se utilizará una combinación de entrevista semiestructurada y la no estructurada para ahondar en los temas que vayan surgiendo y se hará una combinación de los cuatro tipos de preguntas. Las personas a entrevistar son:

- Dos funcionarios de la Dirección General de Tributación, su Director y el Director de Inspecciones Fiscales, ya que son los expertos en materia fiscal gubernamental del país y son la fuente oficial sobre el tratamiento de la normativa
- Un funcionario del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, porque este Colegio es el ente de adoptar la formativa en el país
- Un consultor contable con experiencia en el área tributaria, quienes brindan asesoría a las empresas costarricenses acerca de la correcta aplicación de la formativa vigente.

1.4. Historias de las Normas Internacionales de Información Financiera y su importancia.

1.4.1 Historia de las NIC's

La historia de la normativa contable inicia con los orígenes mismos de la contabilidad. Según Fernando Catacora Carpio en su página redcontable.com, la evolución de la contabilidad en la época actual se puede visualizar de la siguiente manera:

- 1960: Inicia la automatización de los sistemas contables manuales.
- 1965. La VII Conferencia Interamericana de Contabilidad emitió el primer enunciado de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 1970: Surge la junta de Normas de Contabilidad Financiera (F.A.S.B.) organismo independiente que sustituyó a la A.I.C.P.A. en la emisión de normas de contabilidad.
- 1973: Se crea el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (I.A.S.C.)
- 1975: Se publican las primeras Normas Internacionales de Contabilidad: NIC 1, Revelación de Políticas Contables, y NIC 2, Valoración y Presentación de Inventarios en el Contexto del Sistema de Costo Histórico.
- 1981: Aparecen Sistemas de información contables integrados en bases de datos. Se comienzan a utilizar informes, ratios, gráficos.
- 1982: IFAC reconoce y considera al IASC como el emisor de normas internacionales de contabilidad.

- 1989: El I.A.S.C. emite su “Marco Conceptual para la Elaboración y Presentación de los Estados Contables.
- 1995: La Comisión Europea respalda el acuerdo entre el IASC y la Federación Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) para completar las normas contables fundamentales y recomienda que las multinacionales pertenecientes a los países de la Unión Europea adopten las NIC.
- 1997: Se constituye el Comité de Interpretación Permanente (SIC). Su misión es elaborar interpretaciones de las NIC que se someten a probación del IASC.
- 1998: IASC finaliza la elaboración de las normas fundamentales con la aprobación de la NIC 39 en diciembre.
- 2000: Se publica el 31 de julio la especificación XBRL 1 .0 bajo US GAAP y empresas del sector industrial.
- 2001: Se emite el primer estándar XBRL bajo NIC-IFRS.
- 2001: El 1 de abril, el nuevo IASB (Internacional Accounting Standards Board) asume las principales responsabilidades de IASC en relación con la emisión de las normas de contabilidad. Las NIC y SIC existentes son adoptadas por el IASB quien se traslada a Londres.
- 2002: El comité de Interpretación (anteriormente SIC) cambia su denominación a IFRIC (International Financial Reporting Standards Committee) y amplía sus objetivos.
- 2002: Tras la exigencia en Europa de publicación de las NIIF para las empresas que cotizan en bolsa a partir de 2005 se aprueba en junio el Reglamento 1606.

- 2002: En octubre el IASB y el FASB emitieron conjuntamente un protocolo de intenciones, formalizando su compromiso de lograr la convergencia de las normas estadounidenses y las normas internacionales de contabilidad.
- 2003: En marzo, la Organización Internacional de Supervisores de Valores (IOSCO-International Organization of Securities Commissions) publicó la Norma N^o1 Cumplimiento de Normas sobre Información Financiera en Europa, con el objetivo de desarrollar y adoptar un enfoque común para la aplicación de las NIIF en toda la UE.
- 2003: El 19 de junio, IASB emite el “IFRS 1, Primera adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera”. El FRS 1 establece los procedimientos que una entidad debe seguir cuando adopte por primera vez las NIIF como base para la elaboración de sus estados financieros de uso general.
- 2004: El 10 de Enero entra en vigor la NIIF- 1.
- 2005: Se inicia una aplicación global de las Normas Internacionales de Contabilidad

En los Estados Unidos de América nace el APB-Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar sus entidades donde laboraban.

Después surge el FASB-Financial Accounting Standard Board (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), este comité logró (aún esta en vigencia en EE.UU., donde se fundó) gran incidencia en la profesión contable. Emitió un sinnúmero de normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones, se crearon varios organismos, comité y publicaciones de difusión de la profesión contable: AAA-American Accounting Association

(Asociación Americana de Contabilidad), ARB-Accounting Research Bulletin (Boletín de Estudios Contable, ASB-Auditing Standard Board (Consejo de Normas de Auditoria, AIC PA-American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos), entre otros.

La globalización o apertura de comercio de los países hacen que el conocimiento, forma de registro de los datos de las empresas puedan ser comprendidos y principalmente comparados para la toma de decisiones. Por tal motivo, se requiere que conceptos, tan importantes como el contable, sean seguidos en todos los países de forma similar para que siga siendo una de las principales fuentes de información en la toma de decisiones a todo nivel y para cualquier negocio que requieran realizar los inversionistas.

Como se indica Marlene Analía Aliaga Riquelme en la página de Internet “Monografía.com”, es en 1973 cuando nace el IASC-International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros. Cuyo organismo es el responsable de emitir las NIC. Este comité tiene su sede en Londres y su aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo.

El logro de las NIC’s es que se han adaptado a las necesidades de muchos países, ya que las normas del FASB sólo se ajustan al requerimiento de los Estados Unidos. En virtud de lo anterior es que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica es la institución encargada de implementar y controlar la aplicación de la normativa en nuestro país.

La labor del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad es buscar la incorporación de los países que todavía no han adoptado las NIC’s.

Según se describe en la página de Internet monografía.com, se detallan los puntos del “Mecanismo de Emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad”.

El desarrollo de cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad se describe de la siguiente manera:

El Consejo establece un Comité Conductor, el cual identifica y revisa todas las emisiones asociadas con el tema y considera la aplicación del “Marco de Conceptos para la preparación y presentación de Estados financieros para esas emisiones contables”. Luego emite un “Punto sobresaliente al Consejo”.

El Consejo hace llegar sus comentarios y el Comité Conductor prepara y publica una “Declaración Borrador de Principios”, en la que se establecen los principios subyacentes, las soluciones alternativas y las recomendaciones para su aceptación o rechazo. Los comentarios se solicitan a todas las partes interesadas durante el período de exposición, generalmente cuatro meses.

Luego de revisar los comentarios, acuerda una Declaración de Principios final que es enviada al Consejo para su aprobación y para usarlo como base del Borrador Público de la NIC propuesta. Esta Declaración está disponible para el público que lo requiera pero no es publicada.

El Comité prepara el Borrador Público para la aprobación del Consejo, lo que se logra con el voto de la menos las dos terceras partes y se publica. Se solicitan comentarios a todas las partes interesadas por un período entre un mes y cinco meses.

El Comité revisa los comentarios y prepara el borrador de la NIC para revisión del Consejo. Después de la revisión y la aprobación del setenta y cinco por ciento de los Consejeros, la Norma es publicada.

Periódicamente, el Consejo puede decidir establecer un Comité Conductor para revisar una Norma Internacional de Contabilidad para tomar en cuenta todos los desarrollos desde que la norma fue aprobada por primera vez.”

1.4.2. Importancia de las Normas Internacionales de Información Financiera

Como dice Marlene Analía Aliaga Riquelme en la página monografias.com la necesidad del mundo en globalizar las economías de los países, así como de la información de las empresas de un mundo cambiante, competitivo y que el éxito se presente es sólo siendo eficiente. Esto solicita que cada país adopte las normas internacionales de contabilidad y se realicen ajustes a lo interno de aquellas variables que corresponde a su país.

En Costa Rica, la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera se realizó por acuerdo del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica en la sesión 18-99 del 5 de enero de 1999 se dio una adopción parcial según consta en la Gaceta número 197 del 7 de octubre de 1999 y en 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).

1.5. Historia del Organismo regulador de los tributos en Costa Rica y su estructura.

1.5.1. Historia Dirección General de Tributación

Creación de la Administración Tributaria.

En el año de 1917, el 30 de junio se funda la Oficina de Tributación Directa, dada la urgente necesidad del Estado Costarricense de obtener un equilibrio del presupuesto y dada las complicaciones del conflicto mundial que afectan las rentas aduaneras, principal recurso de que el Estado dispone, por lo cual es preciso hacer efectivas las entradas provenientes de la contribución directa establecidas en decretos legislativos de diciembre 1916, sancionadas por

el Poder Ejecutivo. Aún cuando el Ejecutivo iba a proponer reformas a las leyes tributarias que tendían a suavizar la forma y la cuantía de las contribuciones, era preciso establecer las oficinas necesarias e iniciar sin demora los trabajos previstos al cobro de los impuestos. La oficina de Tributación Directa se compuso de dos secciones, la primera encargada de la Contribución Territorial y la segunda, encargada de la Renta.

En la actualidad, la estructura organizativa se definió por medio del decreto N° 27146-H de 21 de mayo de 1998, publicado en La Gaceta N° 136 del 15 de julio de 1998, que considera conveniente modificar la el nombre del ente recaudador adoptando la de la Dirección General de Tributación, dado que sus funciones no se limitan a los tributos de naturaleza directa, sino que por el contrario, administra tributos indirectos de importancia como el Impuesto General sobre las Ventas o el Impuesto Selectivo de Consumo.

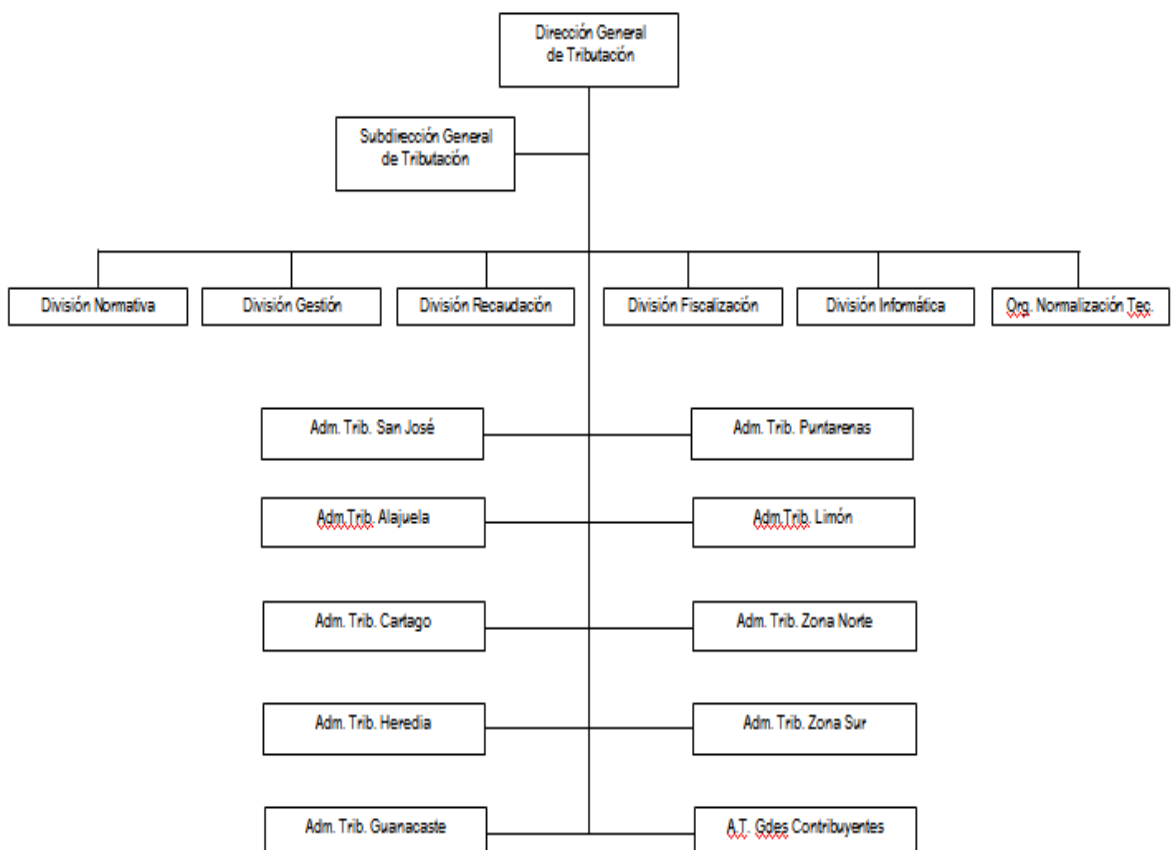
Es también a partir de 1998, que la Administración Tributaria costarricense adoptó la categoría de “Estructura Funcional Mixta”. La Dirección General de Tributación está estructurada sobre la base de tres niveles instituciones, a saber: La Dirección General, las Divisiones y las Administraciones Tributarias.

En el Diario Oficial la Gaceta N° 49 del 9 de marzo 2006 se publicó la Resolución N° DGT-10-2006, sobre la estructura organizativa de la Dirección General de Tributación, donde incluyen algunos cambios sustanciales.

1.5.2. Estructura Organizacional de la Dirección General de Tributación

La Dirección General de Tributación según esta última resolución se encuentra estructurada como se puede ver en el cuadro siguiente, en donde existe un Director General y un Subdirector General, los cuales son la cabeza de la organización, y de los cuales dependen tanto las Administraciones Tributarias y las Divisiones Funcionales que son los entes que norman en la parte técnica a las Administraciones Tributarias.

Organigrama Dirección General de Tributación



Cada una de las Administraciones tienen un Gerente con su mando, una Asesoría Legal y un Subgerente para cada una de las áreas funcionales, es decir, Subgerencia de Recaudación y Atención al Contribuyente, Subgerencia de Gestión y Subgerencia de Fiscalización. Cada una de estas áreas se rige por los lineamientos o parámetros establecidos por la División respectiva, las cuales están dirigidas por un Director de División y funcionarios expertos en el área. Para efecto del presente trabajo el enfoque y criterios a los que se hace mención por parte de la Dirección General de Tributación, son recopilados de las áreas normativa y de fiscalización, ya que la primera es quien da lineamientos y emite criterios e interpretaciones de las normas legales y del marco jurídico tributario, y la segunda es quien fiscaliza el cumplimiento de los mismos.

Capítulo II: Aspectos teóricos y tratamiento tributario de las NIIFs

Dentro de la temática principal del trabajo se encuentra el poder determinar las brechas que existen entre las Normas Internacionales de Información Financiera, en adelante NIIF's, y las normas tributarias vigentes, razón por la cual en el presente capítulo se desarrollan los aspectos teóricos más importantes y se realiza un análisis interpretativo de ambas normativas.

Cada una de las normas tanto las NIIF's, como las Normas Internacionales de Contabilidad, en adelante NIC's, se detallan a través de un breve resumen de su contenido seguido del tratamiento fiscal de cada uno de ellas y un análisis de las principales diferencias y similitudes entre ambos, el cual está fundamentado en el cuadro denominado *Cuadro comparativo del tratamiento tributario de las NIIFs en estudio*, el cual se presenta en los anexos ubicados en la parte final del trabajo.

Tanto en este capítulo como en el cuadro mencionado es importante señalar que se utilizan algunas abreviaturas, las cuales se detallan a continuación:

| | |
|---------|--|
| NIIF's: | Normas Internacionales de Información Financiera |
| NIC's | Normas Internacionales de Contabilidad |
| DGT | Dirección General de Tributación y/o Tributación |
| CNYPT | Código de Normas y Procedimientos Tributarios |
| LIR | Ley del impuesto sobre la renta |

También es importante establecer las definiciones de ingresos gravables y gastos deducibles, debido a que el presente estudio se fundamenta en aquellas normas internacionales de información financiera y contable que tienen algún efecto en la base imponible tomada en cuenta para la utilidad gravable con el impuesto sobre la renta, y estos dos rubros son el fundamento de la misma.

2.1. Aspectos teóricos

2.1.1. Definiciones de ingresos gravables y gastos deducibles

2.1.1.1. Rentas o ingresos de fuente costarricense:

Son la principal fuente de renta bruta y provienen de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal.

2.1.1.2. Incremento injustificado de patrimonio

Es cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados. Forma parte de la renta bruta y se deben cumplir las siguientes condiciones:

- ✓ Debe provenir de ingresos gravables
- ✓ Se computa en el momento que la D.G.T. lo determine
- ✓ Afecta el período que corresponda
- ✓ Sujeto a prescripción

2.1.1.3. Exclusiones de la renta bruta (art. 6)

- ✓ Los aportes de capital
- ✓ Las revaluaciones de activos
- ✓ Utilidades, dividendos, participaciones sociales y similares
- ✓ Renta de contratos sobre bienes o capitales localizados en el exterior
- ✓ Herencias, legados y bienes gananciales
- ✓ Premios de lotería nacional
- ✓ Donaciones condicionadas al inciso q) Art.8. Ley del Impuesto sobre la renta.
- ✓ Ganancias de capital por traspasos de bienes muebles e inmuebles (no habituales)

2.1.1.4. Habitualidad

Es el concepto que determina si un ingreso es gravable o no. Consiste en la actividad a la que se dedica una persona o empresa de manera principal y predominante y que ejecuta en forma pública y frecuente y a la que dedica la mayor parte del tiempo.

2.1.1.5. Ingresos por diferencias cambiarias

El argumento de grandes contribuyentes se basa en que el diferencial cambiario proveniente de las inversiones en títulos valores y los intereses generados en el exterior, por tratarse de una actividad habitual, forman parte de la renta bruta. Posteriormente, cuando se distribuyan las rentas como dividendos, se debe hacer la retención, pues al pasar a formar parte de la renta disponible, aunque su origen sea extraterritorial, está sujeta a retención.

2.1.1.6. Diferencias cambiarias no gravables

- ✓ Inversiones en moneda extranjera:
 - Bancos del Estado o títulos emitidos por éste: rentas no sujetas del impuesto sobre las utilidades y de la retención del 8% en la fuente.
 - Bancos del Exterior: Rentas que no son de fuente costarricense.

- ✓ Las diferencias de cambio de inversiones en el exterior son ingresos no gravables.

La ganancia cambiaria es un accesorio de los intereses percibidos por ser un reconocimiento de la devaluación de la moneda; por lo tanto las ganancias cambiarias no pueden tener un tratamiento tributario diferente al de los intereses.

- ✓ Criterio de la Fuente

Si la fuente no es costarricense no forma parte de la renta bruta, y si no forma parte de la renta bruta, no puede formar parte de la renta disponible.

- ✓ Criterio de Territorialidad

2.1.1.7. Renta neta

Definición: La renta neta se determina deduciendo de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir los ingresos.

2.1.1.8. Gastos deducibles

Las empresas y personas con actividades lucrativas tienen derecho a deducir de su renta bruta, los costos y gastos que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre utilidades, tales como:

- ✓ Costo de bienes y servicios
- ✓ Impuestos y tasas sobre bienes, servicios y negociaciones del giro habitual
- ✓ Primas de seguros contratados con INS
- ✓ Deudas incobrables, oficio: 137-2001 de 18 de enero del 2001, “Las deudas manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y se cuente con los elementos probatorios para su cobro. *En el caso de que la Dirección no acepte la deducción de una deuda incobrable, el declarante puede deducirla en el ejercicio siguiente, si demuestra que fueron hechas las gestiones legales que correspondan.*”
- ✓ Sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, gratificaciones, regalías, aguinaldos, obsequios y otras remuneraciones por servicios personales.
- ✓ Servicios prestados en el exterior
- ✓ Las cuotas patronales
- ✓ Remuneraciones pagadas a directivos que actúan en el extranjero.
- ✓ Indemnizaciones, prestaciones y jubilaciones, limitado al triple del Código de Trabajo.
- ✓ Las remuneraciones pagadas a personas no domiciliadas en el país.
- ✓ Depreciaciones y agotamiento de recursos naturales no renovables. No incluye la depreciación por reevaluación.

- ✓ Diferencias del precio de venta de bienes depreciables con respecto al valor en libros, son ingresos gravables o pérdidas deducibles.
- ✓ Patentes de invención: amortizable en período de vigencia.
- ✓ Intereses y gastos financieros. Siempre que cumplan con los siguientes requisitos:
 - Que no se hayan capitalizado
 - Directamente relacionados con la obtención de rentas gravables
 - Que la tasa no exceda de las usuales de mercado.
 - Haber hecho las retenciones que procedan
 - Que no sean pagados a socios de S.R.L.
- ✓ Amortización de pérdidas de empresas:
 - Industriales: a tres años
 - Agrícolas: a cinco años
 - Nuevo criterio de Hacienda, para el uso del impuesto pagado por la sociedad que deja de operar en la fusión.

El artículo 23 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que en el caso de que un contribuyente cese sus actividades, deberá presentar una última declaración dentro de los treinta días siguientes al término de sus negocios, fecha en que deberá pagar el impuesto correspondiente.

- ✓ Pagos por suministro de noticias, producción, distribución e intermediación de películas, videotapes, radionovelas, discos, historietas, fotonovelas y otros medios de proyección, transmisión o difusión de imágenes y sonidos
- ✓ Pagos por asesoramiento técnico, financiero y de otro tipo
- ✓ Patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares.

Condición: cuando estos pagos se hagan a casas matrices, la deducción no puede exceder del 10% de las ventas brutas.

- ✓ Gastos de representación y similares que se incurran dentro o fuera del país.
- ✓ Viáticos pagados a dueños, socios, directivos o empleados del contribuyente.

Nota: La disposición legal que limitaba el gasto al 1% de los ingresos brutos fue declarada inconstitucional por el Voto N° 2349-03 de la Sala Constitucional

- ✓ Gastos por la traída de técnicos o envío de empleados a especializarse en el extranjero
- ✓ Los gastos de organización: se deducen en el período en que se originaron o se amortizan en cinco períodos, si se hubieren acumulados
- ✓ Gastos de publicidad y promoción dentro o fuera del país
- ✓ Gasto de transporte y comunicaciones
- ✓ Donaciones según Art.8 inciso q).
- ✓ Pérdidas por destrucción de bienes, incendio o delito (parte no cubierta por los seguros).
- ✓ Mejoras a inmuebles de interés histórico-arquitectónico.

Requisitos que deben cumplir los gastos para su deducibilidad:

- Que sean gastos necesarios para obtener ingresos gravables
- Que se haya cumplido con la obligación de retener
- Que estén respaldados por comprobantes autorizados por la D.G.T.
- Fallo del TFA 130 04 del 10 05 2004: Necesidad del Comprobante

2.1.1.9. Gastos no deducibles

Son todos aquellos gastos o costos que no generan renta gravable, sean considerados excesivos o no cuenten con la documentación solicitada por la Administración Tributaria, entre ellos tenemos:

- Intangibles: costo no deducible (ni como amortización ni como gasto). Derechos de llave, marcas de fábrica, marcas comerciales, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, fórmulas.
- Patentes de invención adquiridas: único caso admitido por la ley. Se amortiza en plazo de vigencia que establezca el Registro de la Propiedad Intelectual.
- Programas de computación: activos intangibles, amortizables por línea recta, vida útil de tres años.
- Mejoras permanentes
- Gastos que no tienen su origen en el negocio
- Gastos no respaldados por comprobantes o que no se refieran al período fiscal.
- Gastos en inversiones de lujo o de recreo personal.
- Lo pagado por compra de derecho de llave, marca de fábrica, derecho de propiedad intelectual, de formulas u otros activos intangibles.
- Retenciones, pagos a cuenta o parciales
- Las remuneraciones no sometidas a la CCSS
- Las pérdidas de capital de bienes no sujetos a depreciación
- Los obsequios y regalías o donaciones hechas a socios o a parientes.
- Los gastos de subsistencia del contribuyente y de su familia.
- Las obligaciones financieras que las E.I.R.L o los empresarios individuales se asignen a sí mismos o parientes.

2.1.1.10. Rentas netas presuntivas. Préstamos y financiamiento.

Se presume que todo contrato de préstamo de financiamiento escrito devenga:

- Un interés no menor a la tasa activa de interés anual más alta que fije el BCCR o al promedio de los bancos del SBN.
- Si no hay documento escrito, no se acepta prueba en contrario
- Criterios emitidos por la AT y el TFA.

2.2. Tratamiento tributario de las NIIF's

A continuación se presenta el desarrollo de cada una de las NIIF's, las cuales se analizan bajo dos contextos: su conceptualización teórica a través de su objetivo y un breve resumen y el tratamiento tributario que aplica para cada una de ellas que incluye un análisis de diferencias y similitudes, según corresponda, entre ambas normativas. Este análisis comparativo se puede visualizar detalladamente en el *Cuadro comparativo del tratamiento tributario de las NIIFs en estudio*, el cual se presenta en los anexos ubicados en la parte final del trabajo.

2.2.1. NIC 2 Existencias

2.2.1.1. Objetivo

Prescribir el tratamiento contable de las existencias, incluyendo la determinación del costo y su consiguiente reconocimiento como gasto.

2.2.1.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Las existencias deben ser valoradas al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor.
- Los costos comprenderán el precio de adquisición, el costo de transformación (materiales, mano de obra y gastos generales) y otros costos en los que se haya incurrido para dar a las existencias su condición y ubicación actuales, pero no las diferencias de cambio.
- Para los elementos de existencias que no son intercambiables, se atribuyen costos específicos a los elementos individuales específicos que conforman las existencias.

- Para los elementos intercambiables, el costo se determina usando las fórmulas de primera entrada primera salida (PEPS) o costo promedio ponderado. La fórmula UEPS no está permitida.
- Cuando se venden las existencias, el valor contable debe reconocerse como gasto en el período en que se registra en ingreso correspondiente.
- Las pérdidas por obsolescencia deben ser registradas en el período que las existencias son dadas de baja en libros.

2.2.1.3. Tratamiento tributario

El rubro de existencias disponible para la venta presenta criterios de interpretación entre la normativa contable y la legislación tributaria en los siguientes puntos:

El gasto por existencias se reconoce en el período en que produce el ingreso correspondiente, así se establece en el Art.1 y 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se establece su alineación con la normativa contable internacional en la Resolución 52-01

La valoración de las existencias desde el punto de vista tributario debe hacerse según el costo, sin embargo la NIC 2 indica que se puede hacer al menor entre el costo y el valor realizable neto, que constituye un precio estimado de venta menos los costos asociados a su venta, también estimados.

Con respecto al método de valoración del inventario, tributariamente son permitidos los métodos PEPS, UEPS y promedio ponderado, sin embargo, el método UEPS no está incluido dentro de la normativa contable. Es importante mencionar que el método UEPS puede generar escudo fiscal en épocas de incrementos de precios.

Para la determinación de los costos de los productos manufacturados la normativa internacional permite el costeo directo (sólo costos variables) o el costeo absorbente (todos los costos asociados), DGT solamente acepta el costeo absorbente

Los desperdicios por deterioro u obsolescencia son aceptados como gasto durante el período en que se hace la salida de estas existencias en ambas normativas.

2.2.2. NIC 12 Impuesto sobre las ganancias

2.2.2.1. Objetivo

Prescribir el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias.

Establecer los principios y facilitar directrices para la contabilización de las consecuencias actuales y futuras, a efectos del impuesto sobre las ganancias, de:

- la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de una empresa; y
- las transacciones del ejercicio en curso que han sido objeto de reconocimiento en la cuenta de resultados o directamente en los fondos propios.

2.2.2.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Los activos y pasivos por impuestos corrientes deben reconocerse a efectos de los impuestos del ejercicio en curso y de ejercicios anteriores, calculados según los tipos aplicables al período.
- Una diferencia temporaria es una diferencia entre el valor contable de un activo o pasivo y su base imponible.
- Deben reconocerse pasivos por impuestos diferidos por las futuras consecuencias fiscales de todas las diferencias temporarias sujetas a tributación con tres excepciones:
 - pasivos por impuestos diferidos derivados del reconocimiento inicial del fondo de comercio;
 - pasivos por impuestos diferidos derivados del reconocimiento inicial de un activo o pasivo no surgido de una combinación de negocios que, en el momento de la operación, no afecte al resultado contable ni a la base imponible; y

- pasivos derivados de ganancias no distribuidas procedentes de inversiones cuando la empresa sea capaz de controlar la fecha de la reversión de la diferencia y sea probable que la reversión no se produzca en el futuro previsible.

- Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos por las diferencias temporarias deducibles, las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados en la medida en que sea probable que se disponga de ganancias fiscales con cargo a las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias deducibles, con la siguiente excepción:

- el activo por impuestos diferidos surge del reconocimiento inicial de un activo o pasivo, no derivado de una combinación de negocios que, en el momento de la operación, no afecte al resultado contable ni a su base imponible.

- Los (activos) pasivos por impuestos diferidos deben calcularse a los tipos impositivos que se espera que se apliquen cuando el pasivo sea liquidado o el activo realizado, sobre la base de tipos impositivos / leyes fiscales que hayan sido aprobados o prácticamente aprobados antes de la fecha del balance.

- El descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos está prohibido.

- Los impuestos anticipados y diferidos deben presentarse como partidas no corrientes en el balance.

- La NIC 12 especifica la información que debe revelarse en relación con los impuestos sobre las ganancias.

2.2.2.3. Tratamiento tributario

La Dirección General de Tributación tiene el impuesto de renta muy bien identificado y establecido su ordenamiento jurídico a través de la Ley de dicho impuesto y su respectivo reglamento, el cual regula su aplicabilidad en cuanto a impuesto a las ganancias o utilidades, el cual toma en cuenta algunos aspectos propios de la Norma Internacional N° 12, tal es el caso de los Dividendos en el Patrimonio, Ajustes Contables, Capitalización de Gastos Financieros, impuestos diferidos, entre otros.

En términos generales esta norma engloba la mayor parte de normas específicas sobre una partida, ingreso o gasto, por lo cual establece que al final del período fiscal se debe realizar los ajustes contables necesarios para determinar la base imponible, lo cual la Tributación lo tienen muy bien identificado y define que cualquier incremento patrimonial que se genere producto de esos ajustes, es considerado como ingreso gravable y debe justificarse, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la renta, e inclusive en la resolución 52-01 hace una salvedad en cuanto a los incrementos que son producto de la conversión de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a las NIC's, a los cuales no se le aplicará la presunción que establece el artículo 5 citado.

Con relación a los dividendos generados por las utilidades, la Norma hace la aclaración de que la empresa podrá pagar a las autoridades fiscales una parte de los dividendos de los accionistas, lo cual la Tributación a través del artículo 16 y posteriores de la Ley de renta y 18 y 19 de su Reglamento, los determina como retenciones en la fuente, obligación del sujeto pasivo.

2.2.3. NIC 16 Propiedad, planta y equipo

2.2.3.1. Objetivo

Establecer los principios para el reconocimiento inicial y la contabilización posterior de la cuenta Propiedad, planta y equipo.

2.2.3.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Los elementos que forman parte de la cuenta Propiedad, planta y equipo deben registrarse como activos cuando es probable que la empresa obtenga beneficios económico derivados del activo, y el costo del activo pueda calcularse con suficiente fiabilidad.
- El reconocimiento inicial ha de realizarse atendiendo al costo, que incluye todos los costos necesarios para preparar al activo para el uso al que está destinado. Si el pago se aplaza, deberán registrarse intereses.
- En la contabilización posterior a la adquisición, la NIC 16 permite elegir el método contable:
 - Método de costo: El activo se registra al costo de adquisición menos la amortización acumulada y el deterioro del valor.
 - Método de revaluación: El activo se registra por el importe revaluado, que es el valor contable en la fecha de revaluación menos la amortización posterior.
- Según el método de revaluación, deben efectuarse revaluaciones regularmente. Todos los elementos de una determinada clase deben ser revaluados (por ejemplo, todos los edificios). Los incrementos debidos a una revaluación se abonan al patrimonio neto. Las disminuciones por revaluación se registran primero con cargo a la reserva de revaluación en el patrimonio neto, y cualquier exceso con cargo a resultados. Cuando el activo revaluado es enajenado, la

reserva de revaluación en el patrimonio neto permanece en el patrimonio neto y no se lleva a resultados.

- Si se utiliza el método de costo, los componentes de un activo con distintos patrones de obtención de beneficios deben amortizarse por separado.
- De acuerdo con el método de costo, la amortización se carga sistemáticamente a lo largo de la vida útil del activo. El método de amortización debe reflejar el patrón de consumo de los beneficios. El valor residual debe revisarse al menos anualmente. Si el funcionamiento de un elemento del activo fijo (por ejemplo, un avión) requiere grandes inspecciones regulares, cuando se realiza una gran inspección, su costo se registra en el valor contable del activo como sustituto si se cumplen los criterios de reconocimiento.
- El deterioro de valor en propiedad, planta y equipo debe evaluarse de acuerdo con la NIC 36.
- Todos los intercambios en la cuenta propiedad, planta y equipo deben calcularse al valor razonable, incluyendo intercambios de elementos similares, salvo que la operación de intercambio carezca de contenido comercial o no pueda calcularse con suficiente fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni del activo entregado.
- Las informaciones incluyen políticas contables; métodos de amortización y vidas útiles; adquisiciones, enajenaciones, deterioros de valor, reversiones; importes y detalles de revalorizaciones; y compromisos.

2.2.3.3. Tratamiento tributario

Los principales criterios interpretativos para el rubro de activos fijos son:

Tanto la DGT como la NIC 16 indican que el registro inicial de un activo fijo debe hacerse a su costo histórico más todos los costos y gastos necesarios para poner ese activo listo para su operación. La principal diferencia surge de ahí en adelante ya que desde el punto de vista tributario ese será el costo del activo a través del tiempo, a menos que se dé una mejora que aumente su vida útil o sea dado de baja en libros; sin embargo, la NIC 16 contempla revisiones al final de cada período, con el fin de registrar revaluaciones de los activos, con el propósito

que su valor en libros refleje constantemente su valor de realización, es decir, el valor que sería recibido en ese momento si se vendiera o cambiara.

Contablemente es permitido registrar revaluaciones, no obstante, para efectos tributarios en Costa Rica el efecto de una revaluación no es considerado como un ingreso gravable ni como un gasto deducible y por lo tanto, no debe ser tomado en cuenta para calcular la base fiscal del activo.

Otra diferencia la constituyen los métodos de depreciación permitidos, la DGT solamente contempla suma de dígitos y línea recta y la NIC 16 considera también el método por unidades producidas, sin embargo el Anexo 1 del Reglamento del Impuesto sobre las ventas indica que existe la posibilidad para el contribuyente de solicitar un método distinto siempre y cuando demuestre la necesidad de ese cambio.

2.2.4. NIC 17 Arrendamientos

2.2.4.1. Objetivo

Establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas y la información que debe revelarse en relación con los arrendamientos operativos y financieros.

2.2.4.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Un arrendamiento se clasifica como arrendamiento financiero si transfiere la práctica totalidad de los riesgos y las ventajas derivadas de la propiedad. Por ejemplo:
 - El arrendamiento cubre la práctica totalidad de la vida del activo.
 - El valor actual de los pagos de arrendamientos es prácticamente igual que el valor razonable del activo.
- Todos los demás arrendamientos se clasifican como arrendamientos operativos.
- Un arrendamiento de terrenos y edificios deberá dividirse en elementos de terrenos y edificios. El elemento terreno es generalmente un arrendamiento operativo. El elemento edificio es un arrendamiento operativo o financiero en función de los criterios de la NIC 17. Sin embargo, el cálculo separado de los elementos terreno y edificio no es obligatorio si los intereses del arrendatario en el terreno y los edificios se clasifican como "propiedades de inversión" de acuerdo con la NIC 40 y se adopta el modelo del valor razonable.
- Arrendamientos financieros - Contabilización del arrendatario:
 - Registrar un activo y un pasivo al valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento o bien al valor razonable del bien arrendado, si éste fuera menor.
 - Política de amortización: la misma que para los activos que se posean.

- Pago del arrendamiento financiero: distribuido entre intereses y una reducción en el pasivo.
- Arrendamientos financieros - Contabilización del arrendador:
 - Reconocer como una partida a cobrar por un importe equivalente a la inversión neta en el arrendamiento.
 - Reconocer los ingresos financieros basándose en una pauta que refleje un tipo de rendimiento constante sobre la inversión neta del arrendador.
- Arrendamientos operativos - Contabilización del arrendatario:
 - Reconocer los pagos de arrendamientos operativos como gasto en la cuenta de resultados, de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base de reparto.
- Arrendamientos operativos - Contabilización del arrendador:
 - Los arrendadores deben presentar, en el balance, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.
 - Los arrendamientos operativos deben ser reconocidos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto.
 - Los arrendadores deben distribuir los costos directos iniciales a lo largo del período de arrendamiento (está prohibido llevarlos a gastos inmediatamente).
 - La contabilización de operaciones de venta y posterior arrendamiento (leaseback) depende básicamente de que se trate de arrendamientos financieros u operativos.

2.2.4.3. Tratamiento tributario

Para comprender el tratamiento fiscal de los arrendamientos por parte de la Administración Tributaria de nuestro país es importante tomar en cuenta dos interpretaciones de la Dirección General de Tributación, tanto los criterios de interpretación dados en la resolución N° 52-01, como el Decreto N° 32876-H, que norma el tratamiento fiscal de los arrendamientos para efectos del impuesto sobre las utilidades previsto en la Ley del Impuesto sobre la renta y su respectivo reglamento.

En el punto F de la resolución 52-01 de la DGT se establecen los criterios interpretativos de la NIC 17, pero posteriormente se detalló y se dio un adecuado manejo en el decreto DE-32876-H, el cual se detalla a continuación.

El artículo primero del referido decreto establece el término de *“Arrendamiento Asimilable a una Compraventa a Plazos”*:

En el caso de la cesión del uso de activos con opción de compra, o renovación que no constituya arrendamiento operativo, será deducible del impuesto a las utilidades al arrendatario un importe que de acuerdo al artículo 8 de la LISR corresponderán a los activos cedidos con opción de compra o renovación.

La diferencia entre las cantidades por pagar al arrendante (incluyendo el valor de la opción de compra o renovación y el precio de adquisición o costo de producción del bien, o sea el financiamiento) tendrá la consideración de gasto por distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión para el arrendamiento.

2.2.4.3.1. Arrendamiento Operativo

En los casos de contratos de arrendamiento que no califiquen en las definiciones de los artículos 1 y 3, las cuotas de arrendamiento serán plenamente deducibles para el arrendatario. El arrendante podrá deducir las cuotas de depreciación que correspondan de conformidad con el anexo # 2 del Reglamento del impuesto sobre la renta.

2.2.4.3.2. Arrendamiento Financiero

Son aquellos contratos de arrendamiento con opción de compra o renovación que califiquen en las definiciones de los artículos 1 y 3 del decreto N° 32876-H, que a diferencia de los

operativos se establece la opción de compra, razón por la cual el gasto por depreciación lo deduce el arrendante y el arrendador registra la cuota producto de la operación.

2.2.4.3.3. Arrendamiento Operativo en función Financiera (artículo 3)

Son aquellos contratos, clasificados dentro de la categoría de contratos operativos o de Leasing Operativo, en los que los arrendantes son entidades financieras o empresas dedicadas habitualmente al negocio de arrendamiento de activos con opción de compra o renovación, que tengan un capital mínimo de quinientos mil dólares americanos, 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.

Esta modalidad se caracteriza por que, 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.

Aquellos contratos que por su alta onerosidad, se consideren como no cancelables, no serán considerados como arrendamientos operativos. Además, deben concurrir las siguientes condiciones:

- Que transfieran la propiedad del bien al arrendatario.
- Que contenga una opción de compra a precio especial (es cuando el monto acordado por el ejercicio de la respectiva opción, es inferior al valor en libros del activo).
- Que la duración del arrendamiento sea igual al 75% o más de la vida económica estimada del bien arrendado.
- Que el valor actual de los pagos por arrendamiento mínimo para el arrendatario sea igual o mayor al 90% del valor justo del bien arrendado, utilizando como mínimo la tasa básica pasiva del Banco Central de Costa Rica.

Conjuntamente, se deberán seguir las siguientes reglas específicas:

a) Operaciones de arrendamiento operativo:

Se consideran arrendamiento 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 deberá incluir una cláusula de opción de compra, a favor del arrendatario.

b) Cuotas del 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 correspondientes.

c) De los importes a deducir de la base imponible por el arrendatario y su limitación:

La carga financiera como se indica en el Decreto citado, tendrá la consideración de gasto deducible a la base imponible del ISR del arrendatario. También tendrá esta consideración el resto de la cuota de arrendamiento sufragada por el arrendatario, en los casos que se detallan a continuación:

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 u otros activos no sujetos a depreciación.

Sólo podrán deducirse sobre aquellos elementos susceptibles de depreciación que deberá ser diferenciada expresamente en el respectivo contrato. El importe de la cantidad deducible no podrá ser mayor al resultado de aplicar al costo del bien, el doble del porcentaje de depreciación que (por el método de línea recta). El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite.

d) 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 2 del Reglamento ISR.

En conclusión; la novedad que impone este decreto consiste en que ahora también la arrendadora podrá depreciar el activo (restado el valor de compra) pero no durante su vida útil, sino durante la duración del contrato de arrendamiento, es decir, se permite la depreciación acelerada.

En el Leasing operativo no existe una opción de compra por lo que el arrendatario deduce la totalidad de la cuota y la arrendadora deprecia el activo; en el leasing en función financiera se limita a la arrendadora la depreciación del bien porque deberá restarle al costo de adquisición el valor de la opción. Pero también se limita al arrendatario por cuanto el gasto deducible se encuentra limitado a que no se supere el doble de la depreciación que le corresponde al bien.

Para aclarar el tema de los arrendamientos, se expondrán los siguientes ejemplos:

Un arrendamiento operativo es el caso de una edificación que se alquila para una organización a través de un pago mensual definido en un contrato, en el cual cualquiera de los dos partes puede rescindir el contrato con una simple comunicación.

El arrendamiento financiero se da cuando la “persona x” se presenta a una “institución z” que ofrezca leasing y arriende un activo como un vehículo con una opción de compra, para el cual acuerdan una cuota que cancela “x a z”, en donde “x” se transforma en el responsable del vehículo y puede usar la depreciación como un escudo fiscal, mientras “z” registra la cuota como un ingreso gravable.

2.2.5. NIC 18 Ingresos

2.2.5.1. Objetivo

Establecer el tratamiento contable de los ingresos que surgen de ciertos tipos de transacciones y eventos.

2.2.5.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Los ingresos ordinarios deben valorarse utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir.

- Reconocimiento:

- Procedentes de la venta de bienes: Cuando se han transferido al comprador los riesgos y ventajas significativas, el vendedor pierde el control efectivo, y el importe puede valorarse con fiabilidad.

- Procedentes de la prestación de servicios: Método del porcentaje de realización.

- Intereses, royalties y dividendos: Se reconocen cuando es probable que la empresa obtenga beneficios económicos:

Intereses: sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo.

Royalties: utilizando la hipótesis contable del devengo, de acuerdo con el fondo económico del acuerdo en que se basan.

Dividendos: cuando se establezca el derecho a recibir el pago por parte del accionista.

- Los requisitos de información incluyen las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos.

2.2.5.3. Tratamiento tributario

La resolución 52-01 indica que los ingresos deben tratarse tributariamente de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, dentro de este contexto se encontraron algunos criterios que deben tomarse en cuenta a la hora de realizar los registros de ingresos, tales como:

La NIC 18 indica que cuando se realiza una transacción de intercambio mediante la cual una empresa brinda un servicio o entrega un bien a cambio de un servicio que se recibirá en varios períodos, el registro del ingreso se debe hacer a lo largo de esos períodos que van a transcurrir mientras el servicio es recibido, sin embargo, para efectos tributarios el ingreso se debería registrar en el período en que ocurre y los servicios pendientes como un gasto diferido, que se iría amortizando durante los períodos en que se vayan recibiendo.

La NIC 18 también establece que cuando un ingreso es generado a través de varios períodos, se debe hacer un análisis de su porcentaje de realización para ir registrándolo periódicamente, la DGT brinda dos opciones de registro en este sentido, la primera es hacer una estimación de los ingresos al cierre del período, esto se alinea con la normativa contable y la segunda se utiliza en el caso de las empresas constructoras, donde se registran los ingresos y gastos en el momento que se reciben los pagos o se hacen los desembolsos, independientemente del proyecto que los haya generado.

2.2.6. NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera

2.2.6.1. Objetivo

Establecer el tratamiento contable para las transacciones en moneda extranjera y las actividades en el extranjero de una entidad.

2.2.6.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- En primer lugar, determinar la moneda funcional de la entidad informante.
- Convertir todas las partidas en moneda extranjera en la moneda funcional:
 - En la fecha de la transacción, registrar utilizando el tipo de cambio vigente en la fecha de la transacción para su reconocimiento y valoración iniciales.
 - En fechas de balances posteriores: utilizar el tipo de cierre para las partidas monetarias; utilizar tipos de cambio vigentes en la fecha de la transacción para partidas no monetarias registradas al costo histórico; y utilizar tipos de cambio vigentes en la fecha de valoración para partidas no monetarias registradas al valor razonable.
 - Las diferencias de cambio surgidas en la liquidación de partidas monetarias y en la conversión de partidas monetarias a un tipo distinto al vigente cuando se reconocieron inicialmente, se incluyen en los resultados netos, con una excepción: las diferencias de cambio derivadas de partidas monetarias que forman parte de la inversión neta realizada por la empresa en una entidad extranjera se clasifican en los estados financieros consolidados que incluyen la entidad extranjera en un componente distinto del patrimonio neto; serán registradas como ingreso o gasto en la fecha de enajenación de la inversión neta.

- Los resultados y la situación financiera de cualquier entidad cuya moneda funcional no sea la moneda de una economía hiperinflacionaria se convierten a una moneda de presentación distinta utilizando los siguientes procedimientos:
 - Los activos y pasivos correspondientes a cada balance presentado (incluyendo los comparativos) se convierten al tipo de cierre en la fecha de dicho balance.
 - Los ingresos y gastos correspondientes a cada cuenta de resultados (incluyendo las comparativas) se convierten a tipos de cambio vigentes en las fechas de las transacciones; y
 - todas las diferencias de cambio resultantes se reconocen como un componente distinto del patrimonio neto.
- Normas especiales para convertir en una moneda de presentación los resultados y la situación financiera de una entidad cuya moneda funcional sea hiperinflacionaria.

2.2.6.3. Tratamiento tributario

En lo relativo a los efectos de las variaciones del tipo de cambio la Tributación los toma como gasto deducible o ingreso gravable según se trate de pérdida o ganancia por diferencial cambiario, con base en el capítulo IV de la Ley del impuesto sobre la renta, que se refiere a la determinación de la base imponible.

La norma internacional de contabilidad N 21, le da un tratamiento diferente a estos efectos ya que dice literalmente “cuando se reconozca directamente en el patrimonio neto pérdidas o ganancias derivadas de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto”. Para la Tributación estos efectos no pueden incorporarse en el patrimonio, solamente el tratamiento que se indicó en el párrafo anterior.

Para poder determinar los efectos por diferencial cambiario las NIC's establecen un tipo de cambio aproximado, representativo de los cambios existentes en las fechas de las transacciones, como puede ser el tipo de cambio medio del período, mientras que la Tributación únicamente acepta para dichos efectos el tipo de cambio interbancario del BCCR

a la fecha de la operación, antes con los tipos de cambio vigentes ahora con los tipos de cambio de bandas.

Con relación a la conversión de todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio neto, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) de un contribuyente en sus estados financieros la NIC 21 establece que se convertirán al tipo de cambio de cierre correspondiente a la fecha del balance más reciente, pero la Tributación utiliza el tipo de cambio interbancario del Banco Central de Costa Rica al 30 de septiembre de cada año.

Los dos tipos de cambios anteriores señalados por la Tributación están establecidos en Artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y además el Código de Normas y Procedimientos Tributarios no deja cabida a los aproximados.

Más recientemente la Dirección General de Tributación en virtud que el Banco Central de Costa Rica acordó establecer, a partir del martes 17 de octubre de 2006, un régimen cambiario de bandas y de que además estableció que los tipos de cambio de referencia de compra y de venta de cada día serán calculados por el Banco Central de Costa Rica, como un promedio de los tipos de cambio anunciados, el día anterior en ventanilla, por cada una de las entidades autorizadas a participar en el mercado cambiario, emitió la resolución N° DGT-26-06, de fecha de rige 10 de noviembre de 2006, la cual establece, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el tipo de cambio de referencia fijado por el Banco Central de Costa Rica para efectuar las conversiones a moneda nacional, tanto de transacciones como de las operaciones pendientes al cierre de cada período fiscal.

Igualmente la resolución citada en el párrafo anterior anota que “cuando el sujeto pasivo efectivamente reciba o realice pagos en moneda extranjera, debe utilizar el tipo de cambio de venta o de compra según corresponda, fijado por la entidad financiera de su elección y específicamente sobre la NIC 21, indica que a pesar de los lineamientos en ella normados, para efectos tributarios se deben seguir los lineamientos establecidos en la resolución N°

DGT-26-06 de conformidad con el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

2.2.7. NIC 23 Costos por intereses

2.2.7.1. Objetivo

Prescribir el tratamiento contable de los costos por intereses.

2.2.7.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Los costos por intereses incluyen intereses, amortización de descuentos o primas correspondientes a préstamos, y amortización de gastos de formalización de contratos de préstamo.
- La norma permite dos tratamientos contables de los gastos financieros:
 - Tratamiento de gasto: Todos los costos por intereses se reconocen como gastos en el ejercicio en que se incurren.
 - Tratamiento de capitalización: Capitalizar los costos por intereses directamente atribuibles a la adquisición o construcción de un activo cualificado, pero sólo cuando sea probable que dichos costos generen beneficios económicos en el futuro para la entidad, y los costos puedan medirse con suficiente fiabilidad. Todos los demás costos por intereses que no cumplan las condiciones para la capitalización se reconocerán como gastos en el ejercicio en que se incurran.
- Un activo cualificado es aquel que requiere de un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta. Algunos ejemplos incluyen plantas de fabricación, propiedades de inversión y determinadas existencias.
- Si los fondos proceden de préstamos y se utilizan para obtener el activo cualificado, aplicar un tipo de capitalización (media ponderada de costos por intereses aplicables a los préstamos

específicos y no específicos pendientes durante el período) a la inversión efectuada durante el período, para determinar el importe de los costos por intereses aptos para la capitalización.

- La revelación de información incluye la política contable adoptada en relación con los costos por intereses.

2.2.7.3. Tratamiento tributario

La NIC 23 establece que los costos por intereses deben ser reconocidos de dos formas:

- Deben ser capitalizados cuando estos son directamente atribuibles al activo calificado.
- O los costos por intereses deben ser reconocidos como un gasto en el período que se incurrió.

La capitalización de los intereses al activo, debe darse cuando se haya incurrido en el préstamo y se inicie la obligación de cancelar intereses.

La finalización de la capitalización se da cuando el activo este finalizado listo para ser utilizado o vendido. El plazo se corta aunque el activo en cuestión no sea utilizado o vendido al momento, por haberse llegado a la etapa de estar finalizado de ese momento en adelante los costos por intereses que siga generando el préstamo se debe registrar como un gasto del período.

En el punto H de la resolución 52-01 de la DGT se establecen los criterios interpretativos de la NIC 23, de costos por intereses. H) Costos por intereses (NIC 23):

En consecuencia, entendiendo esta Dirección General que ambas disposiciones se complementan, debe interpretarse que sólo 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 hiciere, no procederá su deducción en la base imponible del impuesto sobre la renta.

Tratándose de gastos financieros, incluyendo las diferencias cambiarias, en que se incurra en el proceso de construcción de activos productores actuales o potenciales de rentas gravadas, la capitalización de los gastos financieros debe concluir en el momento en que el bien se encuentre en condiciones de ser usado, con independencia de sí se inicia su uso de 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

Podemos ver que los costos por intereses que se indica en la NIC 23, establecen la obligatoriedad de capitalizarlos cuando sean directamente atribuibles al activo calificado, como se indica en el ítem 11 de la norma, la DGT en la resolución 52-01 establece, que si no se sigue lo estipulado en la NIC no podrá ser usado ese gasto deducible en la base imponible. Para esta NIC la DGT aplica el mismo criterio en la forma de registrar este gasto, sólo la DGT aclara que si no quiere capitalizar el gasto por intereses lo puede hacer, pero con la condición que el importe no puede deducirlo de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre la renta.

2.2.8. NIC 27 Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en dependientes

2.2.8.1. Objetivo

Establecer los requisitos para la preparación y presentación de los estados financieros consolidados de un grupo de empresas bajo el control de una dominante.

Establecer los requisitos para el tratamiento contable de las inversiones en entidades dependientes, entidades bajo control conjunto y empresas asociadas en los estados financieros individuales de la dominante.

2.2.8.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Una dependiente es una empresa controlada por otra entidad, conocida como matriz o dominante. El control es la facultad de determinar las políticas financieras y de las operaciones.
- Los estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo de empresas (dominante y dependientes) presentados como si fueran los de una sola entidad contable.
- Los estados financieros consolidados deben incluir a todas las dependientes. No existen exenciones por "control temporal" o porque la "dependiente opere bajo severas restricciones para la transferencia de fondos a largo plazo".
- Todas las empresas del grupo deben utilizar las mismas políticas contables.
- Las fechas de referencia de los estados financieros de las dependientes no pueden tener una diferencia mayor de tres meses con respecto a la fecha de referencia de los estados financieros del grupo.

- Los intereses minoritarios se presentan dentro del patrimonio neto consolidado en el balance de situación y no se deducen en el cálculo del resultado consolidado. No obstante, el resultado consolidado se distribuye entre los accionistas minoritarios y los de la sociedad dominante en la cuenta de resultados.
- En los estados financieros individuales (separados) de la dominante se contabilizan todas sus inversiones en dependientes al costo o como inversión de acuerdo con la NIC 39.

2.2.8.3. Tratamiento tributario

La NIC 27 establece los Estados Financieros Consolidados como parte de la contabilidad de las empresas, y norma el uso de ellos y el de sus individualizados, en cuanto a fechas, plazos, monedas y demás para efectos contables, pero la Dirección General de Tributación es muy clara en que el sujeto pasivo es individualizado y responsable único de la obligación tributaria, según Capítulo III, Sujeto Pasivo y Capítulo IV, Hecho Generador, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por lo cual todos los lineamientos establecidos en esta norma se reducen para efectos contables de las empresas, ya que para efectos tributarios no son reconocidos los Estados Financieros Consolidados.

Para estos efectos la Tributación determina las declaraciones de deberes formales como las informativas en donde puede determinar vinculación entre empresas que se pueda prestar para defraudar al fisco, tal es el caso de los precios de transferencia, que es cuando contribuyente le vende a su vinculada a un precio menor al costo para no generar ganancias en la base imponible del impuesto sobre la renta.

Es importante aclarar que dada la individualización de los contribuyentes en sus obligaciones tributarias, las empresas asociadas no podrán presentar en sus registros y principalmente en la base imponible del impuesto a las utilidades, aquellas pérdidas o ganancias que correspondan a una empresa asociada. En virtud de lo anterior, las pérdidas de asociadas no son deducibles para la empresa y las ganancias de las mismas no serán consideradas como tales, sino más bien como ingresos de la empresa, siendo parte de la renta bruta.

Asímismo, cuando el contribuyente que tenga participación en una sociedad reciba las ganancias correspondientes a su proporción de participación, éstas no serán parte de la renta bruta, sino más bien serán consideradas como dividendos, y como tales debe dárseles el tratamiento que indica el artículo 18 de la ley del impuesto sobre la renta y la sociedad deberá realizar la respectiva retención del impuesto en la fuente.

2.2.9. NIC 28 Contabilización de inversiones en empresas asociadas

2.2.9.1. Objetivo

Determinar el tratamiento contable que debe adoptar el inversor para las inversiones en empresas asociadas en las que tenga una influencia significativa

2.2.9.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Se aplica a todas las inversiones en las que el inversor tenga influencia significativa a menos que el inversor sea una empresa de capital riesgo, un fondo de inversión o un fondo de inversión mobiliaria, en cuyo caso debe aplicarse la NIC 39.
- El inversor debe utilizar el método de puesta en equivalencia para todas las inversiones en empresas asociadas en las que tenga una influencia significativa.
- Existe la presunción rebatible de que existe influencia significativa si se posee una participación, directa o indirecta, de más del 20% en la asociada.
- De conformidad con el método de puesta en equivalencia, la inversión se registra al costo en el momento de la adquisición, ajustándose posteriormente en función del cambio en la participación del inversor en los activos netos de la participada. En la cuenta de resultados del inversor se recogerá la participación que le corresponda en los resultados de la adquirida.
- Las políticas contables de las asociadas, consideradas a efectos de la aplicación del método de la puesta en equivalencia, deben ser las mismas que las del inversor.
- Se exige la contabilización por el método de puesta en equivalencia en los estados financieros del inversor cuando no sea obligatorio presentar las cuentas consolidadas, por ejemplo, porque el inversor carezca de filiales. No obstante, el inversor no aplica el método de

puesta en equivalencia cuando presenta sus estados financieros individuales (separados) de conformidad con la NIC 27. En tal caso, el inversor contabiliza la inversión o bien al costo o como inversión de conformidad con la NIC 39.

- Se requiere la realización de pruebas en relación con la posible pérdida de valor de los activos de conformidad con la NIC 36, Deterioro del valor de los activos. Serán de aplicación los indicadores de deterioro de valor establecidos en la NIC 39.

2.2.9.3. Tratamiento tributario

La Dirección General de Tributación tiene dentro de su normativa las retenciones en la fuente según artículo 23 de la Ley 7092 del Impuesto sobre la Renta. Las retenciones en la fuente las hace un contribuyente con relación al otro, que mantengan relaciones de inversión según las tarifas ya establecidas, sin importar sus relaciones vinculantes.

El artículo 23 establece las retenciones del 15% y 8% según corresponda de acuerdo a su naturaleza de emisión y procedimientos bursátiles. Igualmente la ley hace sus excepciones a aquellos contribuyentes que no estarán sujetos a dichas tasas impositivas tales como por ejemplo 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 Popular y de Desarrollo Comunal y por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda.

Estos tributos deben ser declarados mensualmente y además se deben reportar dentro de las declaraciones informativas anuales como impuestos únicos y definitivos, los cuales son cruzados con los contribuyentes a quienes se les hace la retención, dentro de los cuales pueden existir inversionistas con cierto grado de vinculación, lo cual estará gravado como un inversionista con las tarifas ya citadas.

Al igual que se estableció para la contabilización de las inversiones en dependientes que indica la NIC 27, la contabilización de inversiones en empresas asociadas tendrán un tratamiento como dividendos, en los casos en que sean a personas físicas, y como parte de la renta bruta en aquellos casos que correspondan a otra sociedad, siendo o no vinculada o independientemente del porcentaje de participación. Además es de gran relevancia indicar que para sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país, la Dirección General de Tributación, mediante el artículo 19 de la Ley del impuesto sobre la renta, norma que de la renta disponible que se acredite o remese a la casa matriz estará sujeta al pago de un impuesto del quince por ciento.

2.2.10. NIC 36 Deterioro del valor de los activos

2.2.10.1. Objetivo

Asegurar que los activos no están registrados a un importe superior a su importe recuperable y definir cómo se calcula el mismo.

2.2.10.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- La NIC 36 es aplicable a todos los activos excepto existencias (v. NIC 2 Existencias), activos surgidos de los contratos de construcción (v. NIC 11 Contratos de construcción), activos por impuestos diferidos (v. NIC 12 Impuestos sobre las ganancias), activos relacionados con retribuciones a empleados (v. NIC 19 Retribuciones a los empleados), activos financieros (v. NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración), propiedades inmobiliarias de inversión valoradas a valor razonable (v. NIC 40 Inmuebles de inversión) y activos biológicos relacionados con la actividad agrícola valorados a valor razonable minorado por los costos en el punto de venta (v. NIC 41 Agricultura).
- La pérdida por deterioro en el valor de los activos debe reconocerse cuando el valor neto contable de los activos excede el valor residual.
- En el caso de los activos registrados al costo, el reconocimiento de la pérdida por deterioro de valor se registra en la cuenta de resultados. En el caso de los activos revalorizados, se considera como disminución de la reserva de revaluación.
- El importe recuperable de un activo es el mayor entre el precio neto de venta y su valor de uso.

- El valor de uso es el valor actual de la estimación de flujos de efectivo futuros derivados del uso continuado del activo y de su enajenación al final de su vida útil.
- El tipo de descuento es el tipo antes de impuestos que refleja la valoración actual del mercado en función del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo. El tipo de descuento no debería reflejar riesgos futuros que ya estuvieran considerados en la estimación de los flujos de efectivo futuros y debería coincidir con el rendimiento que un tercero exigiría a una inversión que generase unos flujos de efectivo equivalentes a los previstos para dicho activo.
- En cada fecha de balance, se debe revisar la situación de los activos para detectar indicios de deterioro en su valor. Si existen indicios de deterioro, habrá que calcular el importe recuperable.
- El fondo de comercio y otros activos intangibles con vida útil indefinida deben ser sometidos a pruebas de deterioro de valor al menos una vez al año y a un cálculo de su importe recuperable.
- Si no es posible determinar el importe recuperable de un activo, habrá que determinar el importe recuperable correspondiente a la unidad generadora de efectivo que incluye a ese activo. Las pruebas de deterioro de valor del fondo de comercio deben realizarse en el grupo de unidades generadoras de efectivo más pequeño al que pueda asignarse fondo de comercio de forma razonable y coherente.
- Se permite la reversión de pérdidas por deterioro de valor reconocidas en años anteriores en determinadas circunstancias (está prohibida en el caso del fondo de comercio).
- Se deben desglosar las pérdidas por deterioro de valor por clase de activos y por segmento (si fuese aplicable la NIC 14 Información financiera por segmentos).
- También se requiere desglosar las reversiones de pérdidas por deterioro en el valor de un activo previamente registradas

2.2.10.3. Tratamiento tributario

Al igual que la NIC 16 por medio de las revaluaciones periódicas, la NIC 36 pretende mantener el valor en libros lo más cercano posible a su valor real de mercado, la norma indica que se deben hacer revisiones periódicas para registrar el deterioro en el valor de los activos, para este caso la DGT permite solamente el registro de pérdidas extraordinarias (por ejemplo daños causados por los efectos de la naturaleza) claramente demostradas y documentadas y una vez realizado el registro, ese será el nuevo valor en libros del activo para efectos de depreciación.

En lo que sí coinciden ambas normativas es en el caso de venta o dada de baja de los activos fijos, la pérdida o ganancia que se genere en esta transacción se considera un gasto deducible o ingreso gravable según corresponda.

2.2.11. NIC 38 Activos intangibles

2.2.11.1. Objetivo

Establecer el tratamiento contable para el reconocimiento, valoración y desglose de todos los elementos del activo fijo que no están contemplados específicamente en otra NIC.

2.2.11.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Exige el reconocimiento de un activo inmaterial, ya sea adquirido o desarrollado internamente, sí:
 - es probable que dicho activo genere beneficios económicos futuros para la sociedad, y
 - el costo del activo puede ser determinado de forma fiable.
- Existen criterios adicionales para el reconocimiento de activos inmateriales desarrollados internamente.
- Todos los gastos de investigación han de cargarse a la cuenta de resultados en el momento en el que se incurren.
- Los gastos de desarrollo se capitalizan sólo cuando se ha podido establecer la viabilidad técnica y comercial del producto o servicio en cuestión.
- Los activos intangibles, incluidas las actividades de investigación y desarrollo en curso, adquiridos en una combinación de negocios deben reconocerse por separado del fondo de comercio (desembolsos que van a generar beneficios futuros pero no cumplen con los criterios para considerarse activos intangibles) si surgen como resultado de derechos contractuales o legales o pueden separarse del negocio.

- Los fondos de comercio, las marcas comerciales, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes, los gastos de puesta en marcha, los costos de formación, los costos de publicidad y los costos de reubicación, generados internamente, no deben registrarse como activos.
- Si un elemento inmaterial no cumple con la definición y los criterios de reconocimiento aplicables a activos inmateriales, los gastos relacionados con dicho elemento deben llevarse a la cuenta de resultados en el momento en que se incurren, salvo cuando el costo incurrido forme parte de una combinación de negocios tratada como adquisición, en cuyo caso debería pasar a formar parte del importe asignado al fondo de comercio en la fecha de adquisición.
- A efectos de la contabilización posterior a la adquisición inicial, los activos intangibles atienden a la siguiente clasificación:
 - Vida indefinida: No existe un límite previsible para el período en el que se espera que el activo genere beneficios económicos para la sociedad.
"Indefinida" no significa "infinita".
 - Vida definida: Existe un período limitado de generación de beneficios para la sociedad.
- Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizan sino que deben ser sometidos a pruebas de deterioro de valor en cada fecha de cierre. Si el importe recuperable es inferior al importe en libros, se reconoce una pérdida por deterioro de valor. La evaluación también debe considerar si el activo inmaterial sigue teniendo una vida indefinida.
- Por lo general, el costo (el valor residual suele ser cero) de un activo intangible con vida útil definida se amortiza a lo largo de dicho período. Si el activo intangible tiene un precio de cotización en un mercado activo, se permite elegir una política contable basada en un modelo de revaluación. Siguiendo el modelo de revaluación, el activo se registra a su importe revalorizado, que es el valor razonable en la fecha de revaluación menos la amortización acumulada practicada con posterioridad.
- Por lo general, los gastos ocasionados por un activo inmaterial después de su adquisición o finalización se registran como gasto. Sólo en raras ocasiones se cumplen los criterios de reconocimiento como activo.

2.2.11.3. Tratamiento tributario

Para la comprensión del tratamiento tributario que la DGT establece en el caso de los gastos de investigación y los costos de desarrollo se definen estos dos términos:

Investigación: según la NIC 38, es todo aquel estudio emprendido con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos y la entidad no puede demostrar que vaya a generar beneficios futuros.

Desarrollo: es la aplicación de los conocimientos obtenidos durante la fase de investigación con el propósito de producir materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o mejorados, antes de su producción o comercialización.

El criterio interpretativo que la Resolución 52-01 emitió contenía discrepancia en cuanto al registro de gastos intangibles y el reconocimiento de activos intangibles amortizables y no amortizables sin embargo con la Resolución 10 se hace una aclaración alineando las directrices de la NIC 38 con el criterio tributario vigente. Los gastos de organización se registran en el período en que fueron incurridos o se puede amortizar en 5 años, los gastos de investigación se registran como gastos del período y los costos de desarrollo se capitalizan y amortizan de acuerdo a su vida útil.

2.2.12. NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración

2.2.12.1. Objetivo

Establecer los criterios para el reconocimiento, cancelación y valoración de activos y pasivos financieros.

2.2.12.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Todos los activos y pasivos financieros, incluyendo los derivados financieros y ciertos instrumentos financieros implícitos, deben ser reconocidos en el balance de situación.
- Los instrumentos financieros han de valorarse inicialmente al valor razonable en la fecha de adquisición o emisión. Por lo general, este valor coincide con el costo, aunque en algunos casos se precisa un ajuste.
- Una entidad tiene la opción de reconocer la compra o venta ordinaria de activos financieros en el mercado atendiendo a la fecha de negociación o a la fecha de liquidación. Si se utiliza a efectos contables la fecha de liquidación, la NIC 39 requiere el reconocimiento de los cambios de valor producidos entre la fecha de negociación y la de liquidación.
- Al objeto de valorar los activos financieros en fechas posteriores a su reconocimiento inicial, la NIC 39 clasifica los mismos en cuatro categorías:
 1. Préstamos y cuentas a cobrar no disponibles para negociación.
 2. Inversiones a ser mantenidas hasta el vencimiento, tales como títulos de renta fija y acciones preferentes amortizables, que la empresa tiene la intención y los recursos financieros necesarios para mantener hasta su vencimiento. Si una empresa vende de forma anticipada cualquier inversión a vencimiento (salvo en circunstancias excepcionales), se vería obligada a

reclasificar el resto de inversiones incluidas en esta categoría a la categoría de disponible para la venta (ver categoría 4 más abajo) tanto para el ejercicio en curso como para los dos siguientes.

3. Activos financieros valorados a valor razonable a través de la cuenta de resultados, que incluye los mantenidos para negociación (cuyo propósito es obtener un beneficio a corto plazo) y cualquier otro activo financieros que designe la empresa (la "opción del valor razonable"). Los derivados financieros activos siempre se consideran instrumentos negociables, salvo que se hayan designado como instrumentos de cobertura.

4. Activos financieros disponibles para la venta. Se incluyen en esta categoría el resto de activos financieros no incluidos en las anteriores. Esto incluiría todas las inversiones en instrumentos de capital que no se valoren al valor razonable en la cuenta de resultados. Además, una empresa podrá dar consideración de activo financiero disponible para la venta a cualquier préstamo y cuenta a cobrar.

- Tras el reconocimiento inicial:

- Todos los activos financieros de las categorías 1 y 2 anteriores se registran al costo amortizado y se someten a una prueba de deterioro de valor.

- Todos los activos financieros de la categoría 3 anterior se registran al valor razonable, reconociéndose los cambios de valor en la cuenta de resultados.

- Todos los activos financieros de la categoría 4 anterior se valoran al valor razonable en el balance, reconociéndose los cambios de valor en el patrimonio neto, con sujeción a una prueba de deterioro de valor. Si el valor razonable de un activo disponible para la venta no puede medirse de forma fiable, se contabilizará al costo.

- Tras la adquisición, la mayoría de los pasivos financieros se valoran al importe originalmente registrado menos reembolsos de principal y amortización. Hay tres categorías de pasivos que se registran a valor razonable ajustándose los cambios en su valor en la cuenta de resultados:

- pasivos derivados;

- pasivos mantenidos para negociación (ventas de valores en descubierto); y

- cualquier pasivo que designe la empresa, en el momento de su emisión, que va a registrarse a través de la cuenta de resultados (la "opción del valor razonable").

- El valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas, debidamente informadas, en una operación realizada en condiciones de independencia mutua. La jerarquía establecida por la NIC 39 para el valor razonable es la siguiente:
 - En primer lugar, el precio de cotización en un mercado activo.
 - En segundo lugar, utilizar una técnica de valoración que haga máximo uso de la información del mercado y que incluya operaciones de mercado recientes realizadas en condiciones de libre concurrencia, referencias al valor razonable actual de otro instrumento que sea sustancialmente similar, análisis de flujos de efectivo descontados y modelos de valoración de opciones.
- La NIC 39 establece las condiciones para determinar cuándo se ha transferido el control sobre un activo o pasivo financiero a otra parte, por lo que debe ser dado de baja del balance (cancelado). La cancelación queda prohibida en la medida en que el transmitente siga estando involucrado en un activo o en una parte del mismo que haya transmitido.

2.2.12.3. Tratamiento tributario

Los activos y pasivos financieros, incluyendo los derivados financieros y ciertos instrumentos financieros implícitos, deben ser reconocidos en el balance de situación. Los instrumentos financieros se valoran inicialmente al valor razonable en la fecha de adquisición o emisión, por lo general, este valor coincide con el costo de adquisición.

Las entidades pueden escoger la opción de reconocer la compra o venta ordinaria de activos financieros en el mercado observando la fecha de negociación o a la fecha de liquidación

La NIC 39 divide en cuatro posibles formas los registros de los instrumentos financieros, las cuales son:

- Los Préstamos y cuentas a cobrar no disponibles para negociación.
- Inversiones a ser mantenidas hasta el vencimiento.
- Activos financieros valorados a valor razonable a través de la cuenta de resultados.
- Activos financieros disponibles para la venta.

Cada uno de estos puntos debe cumplir una serie de condiciones.

Para comprender el tratamiento fiscal correspondiente a los registros de postreconocimiento y valoraciones de los instrumentos financieros no existe por parte de la Administración Tributaria un oficio que la regule específicamente, pero se pueden extraer algunas consideraciones dadas en la resolución N° 52-01, como en la Ley del Impuesto sobre la renta y su respectivo reglamento.

En el artículo 1 de la resolución 52-01 de la DGT en su punto G, se indica:

“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.”

La NIC 39 establece varios criterios de cómo se debe registrar los activos y pasivos financieros desde separarlos para ser mantenidos para su venta o aquellos que se van a mantener hasta el vencimiento, cada una de las divisiones deben cumplir con ciertas características especiales para ver si se registra o no el cambio en el valor razonable del activo o pasivo financiero, en contra parte la DGT no le afecta la forma de registro, lo que si debe

quedar claramente identificado para que al transferir ese activo o pasivo financiero la ganancia o pérdida afecte la base imponible, ya que ese rubro si no es contabilizado correctamente sufrirá el cálculo del impuesto un ajuste.

2.2.13. NIC 40 Inmuebles de inversión

2.2.13.1. Objetivo

Regula el tratamiento contable de los inmuebles de inversión y los desgloses correspondientes.

2.2.13.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Los inmuebles de inversión son terrenos y edificios (en propiedad o bajo arrendamiento financiero) destinados al alquiler o a la obtención de plusvalías o a ambos.
- Esta Norma no se aplica a terrenos o edificios utilizados por el propietario o que se encuentren en fase de construcción o desarrollo para su uso futuro como inversión, o que se encuentren a la venta como consecuencia de la actividad normal de la sociedad.
- Permite a las empresas elegir entre el modelo de costo y el de valor razonable.
 - Modelo de valor razonable: el inmueble de inversión se registra a su valor razonable y los cambios en éste se contabilizan directamente en la cuenta de resultados.
 - Modelo de costo: el inmueble de inversión se registra a su valor neto contable corregido por las pérdidas por deterioro de su valor.

Adicionalmente, es necesario revelar el valor razonable.

- El modelo elegido ha de aplicarse a todos los inmuebles de inversión de la sociedad.
- Si una entidad utiliza el modelo del valor razonable pero, en el momento de comprar un inmueble determinado, existen claros indicios de que la entidad no podrá determinar su valor razonable de forma continuada, se aplicará el modelo del costo al activo hasta su enajenación.

- Se permite cambiar de un modelo a otro cuando así se logre una presentación de información más adecuada (no obstante, es improbable que se justifique un cambio del modelo del valor razonable al modelo del costo).
- Un inmueble, que cumple con la definición general de inmueble de inversión, que lo mantenga un arrendatario bajo arrendamiento operativo, podrá ser considerado contablemente inmueble de inversión, siempre que el arrendatario utilice el modelo del valor 000razonable establecido en la NIC 40.

En este caso, el arrendatario contabilizará el arrendamiento como si se tratara de un arrendamiento financiero.

- La información a revelar incluirá:
 - el método de determinación del valor razonable,
 - el alcance de la participación de un valorador independiente en la determinación del valor razonable.
 - los criterios utilizados para clasificar el bien como inmueble de inversión o no.
 - los importes registrados en la cuenta de resultados.

2.2.13.3. Tratamiento tributario

La Dirección General de Tributación permite que los montos usados en adquisición de bienes y servicios objeto de la actividad de la empresa sean deducibles de la renta bruta según se indica en el artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La plusvalía o minusvalía que genera el activo durante los períodos se deben registrar directamente en cuentas de patrimonio y hasta que se realice la pérdida o ganancia es que pasa a ser parte de los resultados de la empresa, es en este momento que la DGT lo acepta como gasto deducible o ingreso gravable.

Las inversiones inmobiliarias deben cumplir ciertas características entre ellas es que no debe ser usados para su uso personal, más bien es arrendar el inmueble operativamente o

mantenerlo ganando plusvalía, la NIC busca que los mismos se registren y se contabilicen a valor razonable.

En nuestro país los fondos inmobiliarios son los que más utilizan esta figura ya que adquieren propiedades para ser arrendadas y éstos son los que conforman sus ingresos, y por regulación de la Superintendencia General de Valores para la compra, se deben realizar dos valoraciones una técnica y otra financiera que busca determinar el valor razonable del inmueble.

2.2.14. NIC 41 Agricultura

2.2.14.1. Objetivo

Establecer los criterios para la contabilización de la actividad agrícola – que comprende la gestión de la transformación de activos biológicos (plantas y animales) en productos agrícolas.

2.2.14.2. Resumen

Los principales aspectos conceptuales de la NIC se resumen a continuación, de los cuales se extraen, para analizar su tratamiento tributario, aquellos que van en función de los objetivos del estudio, es decir, los que tienen mayor impacto en la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto sobre las utilidades.

- Valoración de todos los activos biológicos a valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta a la fecha de balance, salvo que el valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable.
- Valoración de los productos agrícolas a valor razonable en el lugar de su cosecha menos los costos estimados hasta el punto de venta. Dado que los productos agrícolas cosechados son mercancías comercializables no hay excepciones para la determinación del valor razonable.
- Las variaciones en el valor razonable de un activo biológico en un período se registran en la cuenta de resultados.
- Excepción a la determinación del valor razonable de un activo biológico: cuando en el momento del reconocimiento inicial en los estados financieros no hay un mercado activo y no es determinable por otro método de valoración fiable, el activo biológico específico se valorará de acuerdo con el modelo del costo. Los activos biológicos deben ser contabilizados a su valor neto contable corregido por las pérdidas por deterioro de valor.

- El precio de mercado cotizado en un mercado activo constituye generalmente la mejor estimación de valor razonable para un activo biológico o un producto agrícola. Si no existe mercado activo, la NIC 41 proporciona pautas para seleccionar otros criterios de valoración.

- La valoración a valor razonable se aplica hasta el momento de la cosecha.

La NIC 2, Existencias, sería de aplicación a partir del momento de la cosecha.

- La información a revelar incluye:

- Descripción de los activos biológicos de la sociedad, clasificados por categorías.

- Valor neto contable de cada categoría.

- Variaciones en el valor razonable durante el período.

- Conciliación de cambios en el valor contable de los activos biológicos durante el período, indicando de forma separada los cambios en la valoración, adquisiciones, ventas y cosechas.

Criterios para la determinación del valor razonable.

2.2.14.3. Tratamiento tributario

Para comprender el tratamiento fiscal de los activos biológicos, por parte de la Administración Tributaria de nuestro país, es importante tomar en cuenta los criterios de interpretación dados en la resolución N° 52-01 y el oficio 342-06, que norma el tratamiento fiscal de los gastos, inventarios, activos, para efectos del impuesto sobre las utilidades previsto en la Ley del Impuesto sobre la renta y su respectivo reglamento.

En el punto C de la resolución 52-01 de la DGT se establecen los criterios interpretativos de la NIC 4, 16 y 36, de Propiedad, planta y equipo, la cual indica:

Se acepta como gasto deducible la pérdida extraordinaria de valor de los activos por encima de su valor de uso conforme lo establece la 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.

En el punto B de la resolución 52-01 de la DGT se establecen los criterios interpretativos de la NIC 2, de Inventarios, la cual indica:

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 en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

En el Punto V. Criterio de esta Dirección General del oficio 342-06 se establecen los criterios interpretativos de la NIC 41 gastos de actividades agrícolas, la cual indica en el artículo 27 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que para las actividades agrícolas, los gastos ocasionados por una sola cosecha, tales como preparación del terreno, semillas, agroquímicos, siembra, labores de cultivo, pueden ser deducidos en el período fiscal en que se paguen o diferirlos en aquel en que se obtengan los ingresos provenientes de la cosecha, en el caso que se recibieran los ingresos en diferentes períodos, los gastos de producción se pueden deducir en la proporción que correspondan.

Nuestro país no cuenta con mercados desarrollados para mantener índices de referencias en productos agrícolas y activos biológicos que permitan obtener costos o valores razonables como lo indica la NIC 41, por tal motivo para el registro de los gastos operativos se debe usar la base de costo histórico como lo indica la DGT en el oficio 342-06 y en los artículos 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta por este motivo se debe realizar la contabilización de acuerdo a la NIC 41 y realizar el ajuste correspondiente para determinar la base imponible bruta o registrar según el criterio de la DGT.

Capítulo III: Criterios técnicos sobre las NIIF's emitidos por DGT, CCPA y consultores tributarios

3.1. Dirección General de Tributación

La Dirección General de Tributación ha estado inmersa en un crecimiento paulatino en cuanto a tendencias mundiales del mercado global existente, por lo que ha venido trabajando en el desarrollo de nuevas herramientas y conocimientos que la establezcan como una Dirección de punta en todo su ambiente interno y externo, tanto en el ámbito nacional como Internacional.

En virtud de lo anterior la Tributación ha realizado muchos esfuerzos en materia de capacitación de sus funcionarios en los temas de su competencia, tal es el caso de las Normas Internacionales de Contabilidad, las cuales se han hecho de conocimiento de los funcionarios por medio de los mecanismos aplicados por la Dirección de acuerdo a los limitados recursos con que cuenta, esto a criterio del Señor Director Juan Carlos Gómez, quien también funge como Coordinador del Área Normativa de dicha Dirección. .

Así mismo destaca el Director que los esfuerzos en este conocimiento también se han enfocado en la realización de los criterios interpretativos de las normas, que la Tributación ha venido emitiendo y aplicando, los cuales son emitidos con el conocimiento de los mismos funcionarios que se han capacitado en la materia y que son quienes manejan el día a día de la situación contable y tributaria de los contribuyentes de este país.

En la línea de estos criterios interpretativos de las normas se pueden identificar casos muy específicos como las Resoluciones interpretativas de las normas N° 52-01 y 42-02, emitidas por la Dirección y el Decreto Ejecutivo 32876-H, este último con relación al tratamiento de los arrendamientos, y casos muy generales y a su vez personalizados con respuestas a consultas o actos de los contribuyentes en función de las normas. El señor Gomez indica que la emisión de

esta normativa citada anteriormente se ha realizado a través de grupos de trabajo de funcionarios de la Dirección General de Tributación que brindan apoyo técnico en la elaboración de propuestas normativas. Así mismo el Director de Inspecciones Tributarias de Fiscalización, Licenciado Gerardo Solís Lee, hace mención a que en el año 2001 se llevó a cabo un estudio exhaustivo en donde se analizó la Normativa Tributaria, las NIC's y los principios de contabilidad generalmente aceptados, para lo cual se contrató un consultor externo, lo cual dio origen a la resolución 52-01, a una modificación al reglamento en cuanto a la valuación de inventarios y a otros criterios mas específicos adoptados por la Tributación.

El señor Solís indica que la capacitación a funcionarios sobre las NIC's se ha realizado en forma gradual, y que el mismo consultor que ayudó al estudio indicado anteriormente, capacitó a todos los funcionarios de fiscalización en la materia para que ellos fueran agentes capacitados hacia el resto de los funcionarios de la Tributación.

Por otro lado y siempre en función del conocimiento de los funcionarios de la Tributación de la normativa contable, a criterio de estos, especialmente en el campo de la Auditoria Fiscal, el conocimiento en muchas ocasiones lo obtienen del mismo contribuyente al cual le realizan una Actuación Fiscalizadora y van determinando la aplicación de la normativa contable vigente, la cual deben de comparar con la normativa tributaria, tanto a nivel de leyes como de normativa interna de la Tributación, como resoluciones, circulares, oficios interpretativos, y en algunos casos fallos del Tribunal Fiscal Administrativo.

Los auditores fiscales también indican que las capacitaciones son escasas en estos temas, siempre con el entendido que los recursos económicos con que cuenta la Administración son limitados para estas actividades, pero que esto los hace sentirse en una desventaja de conocimientos ante los contribuyentes y que en algunos casos esa coyuntura se presta para que el contribuyente busque métodos de evasión o elusión de los tributos a que está obligado a

cancelar, por lo que se abre una brecha de incumplimiento que no ha podido eliminar la Tributación, pero que si ha venido normando ciertos aspectos para minimizarla.

3.2. Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (CCPA)

El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica es el ente encargado de emitir la normativa que regula la ejecución de las labores contables en el país y de velar por la calidad y ética de los profesionales que llevan a cabo esta labor. Dentro de este contexto el CCPA adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad con el objetivo de mejorar el clima de negocios e inversión en Costa Rica a través de la generación de información financiera de alta calidad, que le permita a Costa Rica interactuar exitosamente con empresas globales.

El proceso de adopción se inició en el año 1998 cuando la Comisión de Normas de Contabilidad de ese entonces empezó a buscar la forma de cambiar el procedimiento que tradicionalmente se utilizaba para establecer la normativa contable en Costa Rica, que consistía en una mezcla de normativa internacional con la costumbre costarricense, ya que era una metodología subjetiva, sin la continuidad necesaria, desactualizada y que no se adaptaba para nada a los cambios acelerados del mundo empresarial, después de cuatro años de estudio con el propósito de establecer una normativa propia para Costa Rica se evidenció que era una labor imposible porque se prestaba a decisiones subjetivas y no a un criterio generalizado, fue así como en agosto de 2001 se optó por llevar a cabo una adopción de la normativa internacional conocida como NIC's en ese momento, ahora NIIF's, como la base contable costarricense y se iniciaron las siguientes etapas del proceso: capacitar a los profesionales contables en la materia y poco a poco conducir a todas las empresas en Costa Rica para su adaptación.

Para iniciar el proceso de adaptación de las empresas costarricenses a la normativa internacional la DGT emitió ciertas resoluciones con el fin de brindar su criterio interpretativo en materia tributaria. El licenciado Guillermo Smith Ramírez, presidente del CCPA, explica que las resoluciones emitidas por Tributación básicamente lo que indican es la adopción de las NIC's como base contable para los contribuyentes, pero para efectos de establecer la base imponible lo que prevalecen son las disposiciones legales de la DGT.

El Colegio de Contadores Públicos no ha considerado necesario realizar un estudio comparativo entre la base contable y la base tributaria en Costa Rica dentro de sus funciones cotidianas porque maneja el concepto de la contabilidad empresarial bajo la normativa internacional adoptada y al final de cada ejercicio fiscal se llevan a cabo los asientos de memorando que establecen los artículos 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el 53 de su Reglamento, esto desde una perspectiva tributaria, ahora bien, desde una perspectiva integral el manejo de una base contable con los ajustes tributarios pertinentes por medio de la NIC 12 le permitiría a la Administración Tributaria monitorear la transparencia de las empresas en el ámbito fiscal.

En cuanto a los procesos de capacitación y divulgación hacia sus asociados y demás profesionales que dentro de sus actividades necesiten conocimiento y actualización sobre las NIIF's, el Colegio posee un programa de cursos impartidos por profesionales con amplia experiencia en la materia y se ha trabajado en coordinación con el Ministerio de Hacienda y otras instituciones públicas para llevar a cabo un despliegue eficiente de la información, El

proyecto más importante en este sentido lo constituye el convenio del CCPA con el Banco Interamericano de Desarrollo por medio del cual se capacitarán 40 instructores de universidades y otras instituciones con el fin de preparar 2800 profesionales en normativa contable y de auditoría. Además de esto el Colegio difunde información que considere de alta importancia pública a través del periódico El Financiero, Radio, Televisión, Universidades y otras instituciones tales como CONACIF, SUGEF y Colegios profesionales.

3.3. Consultores Tributarios

En torno a la consultoría tributaria de los despachos independientes para con los contribuyentes existen diversos criterios y opiniones en torno a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad por parte de la Dirección General de Tributación y lejos de pensar en un criterio de esta Dirección, se centran más en la legislación vigente y su espíritu de creación por parte del Legislador, como bien lo acota el Licenciado Guillermo Méndez Murillo, asesor en materia fiscal de la firma KPMG, y exfuncionario de la Dirección General de Tributación.

Estas firmas como parte de sus servicios ofrecen ideas creativas, asesoría, recomendaciones, soluciones y opciones que permiten a los clientes implementar la estructura tributaria óptima desde el punto de vista operativo y corporativo con base en el ordenamiento jurídico actual. En virtud de lo anterior el señor Méndez, indica que en razón de sus labores de asesoría fiscal a los contribuyentes la adopción por la Tributación de las NIC's, brinda mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y principalmente a los contadores que se encuentran en el día a día con sus registros contables que son el fundamento para la base imponible que deben determinar para el pago de la obligación tributaria.

En relación con la comparación de criterios de las NIC's y la Tributación señala el señor Méndez que en algunos casos prevalece criterios de las NIC's ante todo en casos de deberes formales como el caso de la presentación de los Estados Financieros de los contribuyentes, ya que para los deberes materiales el origen de la obligación tributaria radica en el "principio de legalidad", ya que para poder aplicar las NIC's en el campo tributario debe darse la aprobación del legislador, en la cual hace referencia a la Ley que crea el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y las leyes que decretan los diferentes tipos de impuestos y sus respectivos reglamentos, las cuales prevalecen por ser normas legales.

Con respecto a la capacitación en Normas Internacionales de Contabilidad el señor Méndez, con base en su experiencia, indica que los funcionarios públicos que se desempeñan laborando en la Tributación no tienen el acceso al conocimiento en este tema a través de la capacitación, en comparación con los funcionarios de los despachos y/o firmas como en la que él labora, en donde se trata de capacitar a los funcionarios con el día a día de la parte contable y en algunos casos adelantándose al conocimiento de nuevas tendencias y modificación a la legislación actual en materia tributaria.

Capítulo IV: Caso Práctico

A continuación se presenta un caso hipotético bajo los lineamientos actuales tanto de la normativa tributaria como de la economía, que incluye una serie de registros contables de un contribuyente con base en las NIFF's, y los posibles ajustes que se deban realizar para efectos fiscales, esto a través de una conciliación fiscal, la cual deja en evidencia algunos de las diferencias de criterio de ambas normativas que se han desarrollado en el trabajo.

4.1. Caso Empresa LA BRUJA S.A.

A continuación se presentan los Estados Financieros de la empresa LA BRUJA S.A., para el período fiscal 2005, la cual se dedica a la actividad de la construcción, tales como carreteras, edificios, puentes y casas de habitación entre otras. Dichos estados están elaborados de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad, pero la Tributación realizó una actuación fiscalizadora, dentro de la cual se determinaron varios ajustes detallados en una conciliación fiscal de las cuentas, lo cual determina varios ajustes en la base imponible para el cálculo del impuesto sobre la renta.

| LA BRUJA S.A. | |
|---------------------------------------|-------------------|
| ESTADO DE SITUACIÓN COMPARATIVO | |
| AL 30 DE SET DEL 2005 | |
| (miles de colones) | |
| ACTIVOS | |
| ACTIVO CIRCULANTE: | |
| CAJA Y BANCOS | 14.056 |
| CUENTAS Y DOC. A COBRAR | 15.644.470 |
| INVENTARIO NETO | 10.094.819 |
| GASTOS PREPAGADOS | <u>282.300</u> |
| TOTAL ACTIVO CIRCULANTE | 26.035.646 |
| DOCUMENTOS Y CUENTAS POR COBRAR L. P. | 0 |
| INVERSIONES LARGO PLAZO | 6.732 |
| ACTIVO FIJO NETO | 7.395.963 |
| INMUEBLES DISPONIBLES PARA LA VENTA | 1.897.668 |
| OTROS ACTIVOS | <u>2.361.988</u> |
| TOTAL ACTIVO | 37.697.997 |
| PASIVOS | |
| PASIVO CIRCULANTE: | |
| DOCUMENTOS POR PAGAR | 9.359.137 |
| CUENTAS POR PAGAR | 4.951.923 |
| GASTOS ACUMULADOS | 1.319.497 |
| IMPUESTO SOBRE LA RENTA | 179.117 |
| INTERESES POR PAGAR | 141.631 |
| OTROS PASIVOS | <u>985.493</u> |
| TOTAL PASIVO CIRCULANTE | 16.936.798 |
| PASIVO A LARGO PLAZO: | |
| DEUDA A LARGO PLAZO | 2.800.128 |
| BONOS | <u>4.500.000</u> |
| TOTAL PASIVOS | 24.236.926 |
| PATRIMONIO | |
| CAPITAL ACCIONES COMUNES | 8.033.729 |
| SUPERAVIT POR REVALUACIÓN | 665.390 |
| DIFERENCIAL CAMBIARIO** | 2.300 |
| GANANCIA (PÉRDIDA EN CONVERSIÓN) | 247.020 |
| RESERVA LEGAL | 659.172 |
| UTILIDADES NO DISTRIBUIDAS | <u>1.555.759</u> |
| TOTAL PATRIMONIO | 13.461.071 |
| TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO | 37.697.997 |

| LA BRUJA S.A. | |
|---|----------------------|
| ESTADO DE RESULTADOS | |
| AL 30 DE SET DEL 2005 | |
| (miles de colones) | |
| INGRESOS POR SERVICIOS | 26.776.327,60 |
| COSTO DE VENTAS | <u>20.634.439,40</u> |
| UTILIDAD BRUTA | 6.141.888,20 |
| MARGEN BRUTO | 22,90% |
| <u>GASTOS DE OPERACIÓN</u> | |
| GASTOS DE VENTAS Y MERCADEO | 1.263.544,10 |
| GASTOS POR REVALUACION DE MAQUINARIA | 500.100 |
| GASTOS GENERALES Y DE ADMINISTRACIÓN | <u>2.253.562,80</u> |
| TOTAL GASTOS DE OPERACION | 4.017.207 |
| UTILIDAD DE OPERACION | 2.124.681,50 |
| MARGEN DE OPERACIÓN | 7,90% |
| <u>OTROS INGRESOS Y/O GASTOS:</u> | |
| INGRESO POR INTERESES | 20.529,10 |
| INGRESO NO GRAVABLE POR VENTA DE ACTIVOS | 5.250 |
| GASTOS POR INTERESES | -751.815,40 |
| OTROS (GASTOS) E INGRESOS | -233.069,60 |
| COSTO TRASLADO DE OPERACIONES | <u>(0,0)</u> |
| TOTAL PROD. (GASTOS) FINANC. | -964.355,80 |
| UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS | 1.160.325,60 |
| MARGEN ANTES DE IMPUESTOS | 4,30% |
| <u>IMPUESTO DE RENTA:</u> | |
| CORRIENTE | 348.097,68 |
| UTILIDAD NETA | 812.227,92 |
| MARGEN NETO | 3,10% |
| UTILIDAD POR ACCION (*) | 1,72 |

(*) Calculado sobre las acciones en circulación al cierre del II trimestre fiscal de 2006 y 2005.

4.2. Informe de Auditoria Fiscal

a. La partida ganancia en venta de activos, generada por la venta de tres vagonetas en los meses de abril, julio y agosto, se registro contablemente como una utilidad no gravable, pero de acuerdo al artículo 6 de la Ley del impuesto sobre la renta en el inciso d,

“Las ganancias de capital obtenidos 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. 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 ejecuta en forma pública y frecuente, y a la que dedica la mayor parte del tiempo.”

En virtud de lo anterior y dado que las ganancias son producto de tres diferentes ventas en diferentes meses, se debe incluir esta ganancia como un ingreso gravable.

b. La Bruja S.A. registró una pérdida por reevaluación de las maquinarias pesadas de aquellas con mas de 5 años como un gasto deducible de acuerdo a la NIC, pero la resolución de la DGT en la resolución 52.01 indica:

inciso C) Propiedad, planta y equipo (NIC 4, 16 y 36) , punto 4, que este tipo de pérdida no se reconoce como gasto deducible como lo indica la NIC 16, sino se le da un tratamiento de diferencia temporaria, el cual no debe incluirse en el Estado de Resultados.

c. La empresa incorpora la cuota del arrendamiento operativo en función financiera como un gasto por depreciación por un total de 800 millones, pero esta cuota supera el doble del monto correspondiente a la depreciación que es de 300 millones y que es permitido por la DGT según el decreto Decreto N° 32876-H, porque lo que se debe ajustar en 500 millones.

d. La Bruja S.A. cuenta con inversiones en dólares, lo cual mensualmente realiza el ajuste por diferencial cambiario, pero registrando el Ingreso por Diferencial Cambiario como no gravable pero según el artículo 6 de la Ley del impuesto sobre la renta en el inciso d, ambas diferencias son parte de la habitualidad, por lo cual el ingreso indicado debe ser gravado, así también como lo norma el Capítulo IV de la Ley Impuesto sobre la Renta. Determinación de la base imponible.

Así mismo la empresa cuenta con deuda en dólares que le genera pérdida por diferencial cambiario, la cual incluye dentro del patrimonio neto de acuerdo a la NIC 12, pero de acuerdo a la Tributación esta pérdida la puede incluir como un gasto deducible.

4.3. Conciliación Fiscal

| | |
|--|--------------|
| UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS | 1.160.325,60 |
| MAS | |
| INGRESO GRAVABLE POR VENTA DE ACTIVOS | 5.250 |
| INGRESO POR DIFERENCIAL CAMBIARIO | 3.400 |
| GASTOS POR REVALUACION DE MAQUINARIA | 500.100 |
| GASTOS DE OPERACION | 500 |
| MENOS | |
| GASTO POR DIFERENCIAL CAMBIARIO | 1.100 |
| UTILIDAD AJUSTADA ANTES DE IMPUESTO (BASE IMPONIBLE) | 1.668.476 |
| IMPUESTO DE RENTA: | 30% |
| CORRIENTE | 500.543 |
| UTILIDAD NETA | 659.783 |

| | |
|------------------------------|---------|
| | |
| AUMENTO EN EL IMPUESTO RENTA | 152.445 |
| SANCION 25% POR INEXACTITUD | 38.111 |
| | |
| TOTAL DE DEUDA TRIBUTARIA | 190.556 |

Una vez realizados los ajustes a la base imponible por reclasificación jurídica de ingresos y gastos se determina un incremento en el impuesto a pagar por 152 millones de colones que sumados a la sanción por inexactitud de un 25% correspondiente a 38 millones, determinan una deuda tributaria total por mas de 190 millones de colones.

Capítulo V: Conclusiones Generales

- I. De acuerdo al marco normativo establecido en el artículo dos del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, cuando no exista un criterio establecido por la DGT para tratar una diferencia entre el registro que indica la NIC y lo que dice la ley, prevalece lo que dice la ley.

- II. De acuerdo con el artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Dirección General de Tributación está facultada para rechazar cualquier gasto deducible o ingreso no gravable que no se encuentre debidamente documentado, es por esta razón que los contribuyentes deben mantener una contabilidad detallada y con la documentación pertinente y válida para la DGT y así evitar una reclasificación de su base imponible y las sanciones correspondientes.

- III. La Tributación para efectos de presentación de estados financieros establece dos: el Balance General y el Estado de Resultados, sin embargo como el artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta hace referencia a la adopción de la normativa contable internacional como base para el sistema contable del declarante, la DGT podría solicitar los estados requeridos de acuerdo a esa normativa y que la legislación no contempla como obligatorios: Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y Estado de Flujos de Efectivo, ya que constituyen fuentes de información útiles al realizar un estudio tributario. Por lo tanto el contribuyente tiene la obligación de mantener los cuatro estados contemplado en la NIC 1.

- IV. Los contribuyentes dentro de su proceso contable normal realizan registros tanto de gastos como de ingresos que llevan al cálculo de una renta neta contable que no necesariamente coincide con la base fiscal imponible. De ahí la importancia de la consolidación fiscal que deben realizar los contribuyentes, que consiste en la determinación de una verdadera base imponible; la cual minimiza el riesgo de reclasificación y sanciones asociadas.
- V. Los funcionarios de la Dirección General de Tributación no han sido capacitados en materia contable, como el caso de las NIIFs, sino más bien van adquiriendo el conocimiento a través de los contribuyentes, con los casos que conocen en sus funciones de Recaudación y Fiscalización de los tributos que dicha Dirección administra.
- VI. La Tributación debe ser más proactiva en algunas divergencias de criterios, con el establecimiento de normativa al respecto, y no dejar las brechas existentes a actos determinativos e inclusive a fallos del Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Contencioso.
- VII. Las personas físicas o jurídicas que decidan hacer registros contables que estén en contraposición a la legislación tributaria establecida deben considerar una contingencia fiscal ya que se encuentran expuestas a enfrentar las sanciones administrativas y judiciales que las leyes costarricenses contemplan para este tipo de casos.
- VIII. La legislación costarricense a través del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, le permite al contribuyente plantear las dudas que tuviera acerca de cómo realizar algún registro específico que a pesar de cumplir con las Normas Internacionales de Contabilidad podría ir en contraposición de las leyes tributarias vigentes.

IX. La Dirección General de Tributación no reconoce los registros contables realizados bajo el concepto de “valor razonable” indicado en las Normas Internacionales de Contabilidad debido a que en Costa Rica no se cuenta con elementos que permitan establecer, definir o comparar costos de productos o servicios de acuerdo a su valor de mercado. Es por esto, que la DGT utiliza el costo histórico como base para aceptar los registros contables.

Bibliografía

1. Libros

- I. Carazo Gallardo Ana Elena. “Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario)” y sus reformas incluyendo la ley 7900. Quinceava Edición. San José Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. 2005.
- II. Carazo Gallardo Ana Elena. “Ley del Impuesto sobre la renta y su reglamento.” Novena Edición. San José Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. 2005.
- III. Danhke, G.L. Cuarta Edición. “Investigación y Comunicación”, Mexico Mc Graw Hill Interamericana. 1989.
- IV. Hernández, Roberto. Tercera Edición. “Metodología de la Investigación”, Mexico: Mc Graw Hill Interamericana. 2003.
- V. Internacional Accounting Standards Board. “Normas Internacionales de Contabilidad” 2003.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Federación de Colegios de Profesionistas. 2003.

2. Jurisprudencia Tributaria

- VI. Dirección General de Tributación. Resolución N° 52-01 “Criterios de interpretación de las NICs”. 2001

- VII. Ministerio de Hacienda. Decreto N° 32876-H. “Tratamiento fiscal de los arrendamientos para efectos del impuesto sobre las utilidades previsto en la Ley del Impuesto” .2003

3. Conferencias

- VIII. Conferencia Conciliación Fiscal. San José, Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Noviembre..“Análisis de la base contable y tributaria. Similitudes y diferencias” 2006.

4. Paginas de Internet

- IX. Digesto Tributario.DGT. “ www.pgr.go.cr”. 2006
- X. Ministerio de Hacienda. DGT.”www.hacienda.go.cr”. 2006
- XI. Monografías. www.monografias.com .2006
- XII. Red Contable www.redcontable.com. 2006

5. Entrevistas

- XIII. Gomez Sanchez, Juan. Director General de Tributación. Sobre el criterio de la Dirección General de Tributación referente a los NIIFs. Entrevista.. Ministerio de Hacienda. Fecha 23 de octubre del 2006.

- XIV. Solis, Gerardo. Director de Inspecciones Tributarias, DGT. Sobre el Sobre el criterio de la Dirección General de Tributación referente a las NIIFs. Entrevista.. Ministerio de Hacienda. Fecha 25 de octubre del 2006.
- XV. Mendez Murillo, Guillermo, KPMG. Sobre el criterio de la Conusltoria Externa referente a las NIIFs y la Normativa Tributaria. Entrevista. Oficinas Centrales de KPMG, Forum Santa Ana. Fecha 25 de octubre del 2006.
- XVI. Smith Ramírez, Guillermo, presidente del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Sobre el criterio del CCPA referente a la adopción de la NIIF's en Costa Rica y su tratamiento tributario. Entrevista telefónica. Fecha 06 de noviembre del 2006.

ANEXOS

**Anexo 1: Cuadro comparativo del tratamiento tributario de las NIIFs
en estudio.xls**

Anexo 2: Entrevistas Aplicadas

[Entrevista CCPA.doc](#)
[Entrevista Funcionarios DGT.doc](#)
[Entrevista Consultores. doc](#)