



---

# INSTITUTO TECNOLÓGICO DE COSTA RICA

ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

LICENCIATURA EN CONTADURÍA PÚBLICA



Seminario Gerencial “Fundamentos para la Formulación de Estrategias Fiscales a partir de la Legislación Fiscal Costarricense y las Normas Internacionales de Información Financiera. Análisis de un caso práctico”

Profesor

Msc. Eduardo Sossa Mata

Alumnas

Silvia Castro Durán

Ligia Méndez Peña

Gabriela Salazar Marín

**II SEMESTRE 2006**



---

## INDICE GENERAL

<b>INDICE DE ABREVIATURAS UTILIZADAS .....</b>	<b>4</b>
<b>INDICE DE CUADROS Y DIAGRAMAS .....</b>	<b>4</b>
<b>I. INTRODUCCION .....</b>	<b>5</b>
<b>CAPÍTULO I .....</b>	<b>7</b>
<b>ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>7</b>
1. Justificación.....	7
2. Planteamiento del Problema.....	8
3. Objetivos.....	9
3.1 General .....	9
3.2 Específicos .....	10
4. Metodología.....	10
4.1 Tipo de Investigación .....	10
4.2 Fuentes y Sujetos de Información .....	12
4.3 Técnicas de Investigación.....	13
5. Procesamiento y análisis de datos .....	15
6. Alcances y limitaciones de la Investigación.....	15
6.1 Alcances .....	15
6.2 Limitaciones .....	16
<b>CAPÍTULO II.....</b>	<b>17</b>
<b>MARCO TEORICO.....</b>	<b>17</b>
1. Contaduría Pública .....	17
2. La profesión contable .....	18
3. Responsabilidad tributaria del Contador .....	18
4. Normas Internacionales de Información Financiera .....	19
5. Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad.....	19
6. Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera .....	21
7. Ley de Impuesto sobre la Renta en Costa Rica .....	22
8. Resumen de normas contables analizadas .....	24
8.1 Norma Internacional de Contabilidad No. 2. Inventarios .....	25
8.2 Norma Internacional de Información financiera No. 3 Combinaciones de negocios.....	25
8.3 Norma Internacional de Contabilidad No.16. Propiedad, planta y equipo	27
8.4 Norma Internacional de Contabilidad No.18 Ingresos .....	28
8.5 Norma Internacional de Contabilidad No.19 Beneficios a los empleados 29	
8.6 Norma Internacional de Contabilidad No.21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera .....	32
8.7 Norma Internacional de Contabilidad No.23 Costos por intereses .....	34
8.8 Norma Internacional de Contabilidad No.36. Deterioro del valor de los activos	35
8.9 Norma Internacional de Contabilidad No.38 Activos intangibles .....	36
9. Pasos para el desarrollo de un plan estratégico .....	38
<b>CAPITULO III .....</b>	<b>42</b>
<b>ANALISIS DE TEMAS DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO PROPUESTOS EN EL PRESENTE TRABAJO .....</b>	<b>42</b>



---

3.1	Valoración de empresas .....	43
3.2	Reorganización y fusión .....	47
3.3	Plan de remuneración laboral .....	51
3.4	Tratamiento de diferencias cambiarias .....	56
3.5	Reconocimiento de ingresos.....	58
3.6	Alternativas de Costos y Gastos .....	63
3.7	Inventarios.....	65
3.8	Inmueble, planta y equipo .....	68
3.9	Activos Intangibles .....	70
<b>CAPITULO IV.....</b>		<b>74</b>
<b>DESARROLLO DE UN CASO ILUSTRATIVO DE LA APLICACIÓN DE UNA</b>		
<b>ESTRATEGIA FISCAL .....</b>		<b>74</b>
<b>Antecedentes de la situación actual de Fruti Paquera, S.A. ....</b>		<b>74</b>
<b>Caso A. Cuentas por pagar a Compañía Tico Sol, S.A .....</b>		<b>75</b>
<b>Caso B. Destrucción de Inventarios Obsoletos .....</b>		<b>79</b>
<b>Caso C. Consumo Interno.....</b>		<b>81</b>
<b>Caso D. Incobrables.....</b>		<b>83</b>
<b>Resumen del caso .....</b>		<b>85</b>
<b>CONCLUSIONES .....</b>		<b>86</b>
<b>GLOSARIO.....</b>		<b>89</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>		<b>92</b>



## INDICE DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

<b>ABREVIATURA</b>	<b>NOMBRE</b>
<b>AT</b>	Administración Tributaria
<b>C.C.S.S.</b>	Caja Costarricense de Seguro Social
<b>I.N.S</b>	Instituto Nacional de Seguros
<b>NIC´s</b>	Normas Internacionales de Contabilidad
<b>NIIF´s</b>	Normas Internacionales de Información Financiera
<b>LISR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributación
<b>RISR</b>	Reglamento sobre el Impuesto sobre la Renta

## INDICE DE CUADROS Y DIAGRAMAS

<b>No. CUADRO</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
<b>1</b>	Normativa contable Analizada
<b>2</b>	Conceptos Generales Aplicables a la NIC 36
<b>3</b>	Conceptos Generales Aplicables a la NIC 38
<b>4</b>	Razones Estratégicas de las Reorganizaciones Empresariales

<b>No. DIAGRAMA</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
<b>1</b>	Ejes temáticos del Análisis Estratégicos
<b>2</b>	Elementos Clave para la Valoración de Empresas
<b>3</b>	Métodos de Valoración de Empresas
<b>4</b>	Secuencia de la Reorganización Empresarial
<b>5</b>	Pasos de un Plan de Remuneración Laboral
<b>6</b>	Aspectos Plan de Remuneración Laboral
<b>7</b>	Tipos de Ingresos
<b>8</b>	Aspectos de Tratamientos Contables
<b>9</b>	Reconocimiento de Activos Intangibles



---

## I. INTRODUCCION

Las organizaciones internacionales, el sector financiero y económico han establecido normas y procedimientos para lograr la uniformidad de la información requerida por los inversionistas, analistas, accionistas y otros usuarios, para la toma de decisiones.

Es por esta razón que las Normas Internacionales de Información Financiera tienen como objetivo estandarizar la presentación y la elaboración de la información financiera, para la interpretación y análisis de la situación financiera de las empresas.

Las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera son de aplicación obligatoria en nuestro país a partir del año 2001. Ante esta necesidad, las empresas establecidas en el territorio nacional implementan nuevas estrategias contables y financieras con el fin de actualizar la estructura de la información que procesan ante los requerimientos de entes externos e internos.

El presente trabajo pretende desarrollar una estrategia fiscal con base en lo establecido en la legislación fiscal costarricense y las NIIF'S, de las cuales en su gran mayoría fueron adoptadas por la Administración Tributaria mediante oficio No.52-01, del 6 de diciembre del 2001.



---

Partiendo de que la estrategia fiscal surge del patrón de acciones ya iniciadas y de los planes que tienen los administradores para las nuevas medidas, se deben evaluar las políticas y procedimientos. Iniciar acciones orientadas a mejorar el desempeño combinando las prácticas actuales a las nuevas prácticas. Buscar formas de captar sinergias entre las áreas relacionadas y convertirlas en una ventaja. Establecer prioridades y guiar los recursos hacia las áreas más críticas de la empresa.

De acuerdo con lo anterior, el presente trabajo pretende desarrollar una conciliación entre la Legislación Fiscal costarricense y lo establecido tanto en las Normas Internacionales de Contabilidad como las Normas Internacionales de Información Financiera, con el fin de elaborar un modelo de Estrategia Fiscal enfocado a la minimización del riesgo fiscal.



---

## CAPÍTULO I

### ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

Este capítulo considera los aspectos generales de la presente investigación a saber, la justificación, el planteamiento del problema, los objetivos generales y específicos, la metodología utilizada y los alcances y limitaciones de la investigación.

#### 1. Justificación

Las empresas comerciales se encuentran obligadas a cumplir tanto con las exigencias fiscales de nuestro país como también con las NIC'S y NIIF'S, ante esto surge la iniciativa de realizar una conciliación de criterios entre la Ley de Impuesto sobre Renta y la normativa internacional de contabilidad y de información financiera.

Es por la razón anterior que el presente trabajo pretende proponer lineamientos para la formulación de estrategias fiscales, y a la vez orientar a las empresas costarricenses en el buen manejo de la normativa contable y fiscal. Esta orientación esta dirigida a una eficiente administración de la información contable que complementada con los intereses económicos y comerciales de la compañía, se logre la reducción de cargas impositivas. Para esto es necesario establecer una planeación fiscal, partiendo de un análisis de los fundamentos fiscales y financieros que una empresa, puede utilizar con base en la legislación fiscal costarricense y las Normas Internacionales de Información Financiera.

La importancia de una estrategia fiscal consiste en la fijación de una estructura organizacional adecuada a las condiciones tributarias de Costa Rica,



---

a las características propias de la entidad y a los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera.

El Diccionario Enciclopédico Océano Uno, (1998) define estrategia como el “arte de dirigir y coordinar todo tipo de acciones para el cumplimiento de un objetivo”.

Se define fiscal como “el conjunto de medidas tomadas para conseguir los fines generales de la política económica y en especial las relacionadas con los ingresos y gastos públicos”, tomado del Diccionario Enciclopédico Océano Uno, (1998).

Por lo tanto, se entiende como estrategia fiscal al planteamiento de acciones organizacionales, contables, legales y financieras, por parte de una empresa, con el fin de hacer más eficiente sus operaciones, de manera que permitan el cumplimiento de sus objetivos estratégicos y sus obligaciones tributarias.

De acuerdo con lo anterior, se considerarán dos ejes temáticos, que son la legislación fiscal costarricense y la normativa contable internacional adoptada en nuestro país, se espera que estos dos ejes contribuyan a establecer una relación específicamente con el impuesto sobre la renta, orientada al establecimiento de acciones y actividades en una empresa para la coordinación y control de los registros contables, que permitan conseguir el pago justo del impuesto sobre la renta.

## **2. Planteamiento del Problema**

La administración de una empresa implica considerar una serie de decisiones económicas y jurídicas, que requieren de evaluaciones del negocio y su entorno, como también las obligaciones tributarias a las que está sujeta.



---

Por lo tanto, una estrategia fiscal es el planeamiento de acciones que consideran aspectos organizacionales, políticas contables y financieras, que permiten la ejecución de las operaciones de la empresa en forma eficiente y eficaz para el cumplimiento de sus objetivos estratégicos y de las obligaciones tributarias.

Como parte complementaria al párrafo anterior, las metas que la empresa proponga deben formularse de tal forma que se tenga el cuidado de cumplir con la legislación fiscal pero sin incurrir en acciones o registros contables que generen el pago de tributos en exceso de lo permitido por la Ley.

A partir de estos antecedentes, se plantea la siguiente interrogante: ¿cuáles son los fundamentos para la formulación de estrategias fiscales que se pueden implementar para reducir el riesgo fiscal, todo ello, bajo el marco legal establecido en materia impositiva y normativa internacional de información financiera?.

### **3. Objetivos**

#### **3.1 General**

- Analizar la temática tributaria aplicada por la AT, en relación con la NIIF's, así como elementos dados por la legislación fiscal costarricense y que contribuyen con una sana práctica fiscal contable.
  
- Elaborar una propuesta de una estrategia fiscal para una empresa comercial, que cumpla con Normas Internacionales de Información Financiera y con las obligaciones tributarias.



---

## 3.2 Específicos

- Identificar en la normativa fiscal tributaria, aquellos aspectos específicos de las Normas de Información Financiera y jurisprudencia costarricense relacionadas con el impuesto sobre la renta.
- Documentar dicha normativa respecto a los procedimientos aceptados por la Administración Tributaria.
- Reconocer qué aspectos de las NIC's y NIIF's, relacionados con la determinación de la utilidad para el pago de impuestos a las utilidades son aceptados por la Administración Tributaria.
- Identificar los principales aspectos de las NIC's y NIIF's, y de la normativa fiscal vigente, que aporten criterios jurídicamente y contablemente válidos para el diseño de una estrategia fiscal en una empresa comercial.
- Aplicar los aspectos identificados y analizados entre las NIIF's y la normativa fiscal vigente, en una empresa de tipo comercial.

## 4. Metodología

### 4.1 Tipo de Investigación

Partiendo de la definición de investigación dada por Gallardo (1999, p.3) “Investigar quiere decir, básicamente, realizar acciones que conduzcan al descubrimiento o conocimiento de una cosa.”

La investigación es indagar acerca de un tema de interés con el fin de obtener conocimientos útiles para satisfacer necesidades de información que orienten el cumplimiento de un objetivo.



---

Hay distintas formas y procedimientos para llevar a cabo una investigación, lo que permite identificar varios tipos de investigación para buscar soluciones a problemas o propósitos planteados. Entre los tipos de investigación se pueden mencionar: investigaciones empíricas, investigaciones teóricas, investigación pura, investigación aplicada, investigación descriptiva, investigación explicativa, investigación experimental y no experimental, transversal, longitudinal, cuantitativa, cualitativa y la histórica.

Como parte de los tipos de investigación se desarrollará la investigación exploratoria, porque se analiza un tema poco divulgado en Costa Rica y también la investigación descriptiva, porque compara las Normas Internacionales de Información Financiera adaptables al impuesto sobre la renta y finalmente se desarrollará la investigación aplicada, mediante el análisis de un caso real.

Danhke, citado por Hernández y otros (2003, p.115) afirma que “los estudios exploratorios sirven para preparar el terreno y por lo común anteceden a los otros tipos de investigación.”

La investigación exploratoria “...se efectúa, normalmente, cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tiene muchas dudas o no se ha abordado antes.” (Hernández y otros, 2003, p.115)

Venegas (1999, p.23) define la investigación descriptiva como la que “...trata de descubrir las principales modalidades de cambio, formación o estructuración de un fenómeno, y las relaciones que existen con los otros. Por tanto, trata no solo de medir, sino también de comparar resultados e interpretarlos para un mejor conocimiento de la situación.”



---

Según Venegas (1999, p.23) la investigación aplicada es la que “...se realiza con fines prácticos, tanto para resolver problemas como para tomar decisiones, evaluar programas y en general, para mejorar un producto o proceso por medio del estudio y prueba de conceptos teóricos en situaciones reales.”

En el campo de la contabilidad, la presente investigación corresponde a un análisis de los aspectos fiscales sustraídos de las NIC's y NIIF's y la legislación fiscal costarricense, necesarios para formular una estrategia fiscal, acorde con una empresa del sector comercial.

Por lo tanto esta investigación es exploratoria, descriptiva y aplicada, de acuerdo con lo descrito en los párrafos anteriores.

## **4.2 Fuentes y Sujetos de Información**

Las Fuentes y Sujetos de Información utilizados fueron:

### **4.2.1 Fuentes**

Se consultó bibliografía relacionada con las Normas Internacionales de Información Financiera, estrategia fiscal, legislación fiscal costarricense (Leyes y Reglamentos) y jurisprudencia. Además, se utilizó material de tipo documental del Ministerio de Hacienda, publicaciones en el digesto de este mismo ministerio (Internet), revistas especializadas, y entrevistas con expertos en materia fiscal, que laboran en la Administración Tributaria y otros del sector privado.



---

## 4.2.2 Sujetos

Son sujetos de investigación los casos que hayan ocurrido en el ámbito judicial con relación al Derecho Tributario del período comprendido entre los años 1999 y 2005. Con el fin de abarcar dos períodos antes y cuatro períodos fiscales después de aprobadas las NIIF'S en Costa Rica.

## 4.3 Técnicas de Investigación

La principal técnica utilizada para recopilar la información fue la investigación bibliográfica, porque este trabajo se basa en el análisis comparativo de lo dicta la ley del impuesto sobre la renta y las NIIF's. También se utilizó la entrevista semiestructurada, ya que con ésta se logra obtener la opinión de los expertos acerca del tema.

### 4.3.1 Investigación Bibliográfica

Se hizo una investigación bibliográfica, basada en el Derecho Tributario y en la Normativa Tributaria vigente, en las Normas Internacionales de Información Financiera, así como se revisó jurisprudencia relacionada con el impuesto sobre la renta.

Gallardo (2005, p.60 y 61) hace referencia a “fuentes tipografiadas, mimeografiadas, mecanografiadas o manuscritas, cualquiera que sea su tamaño. Además, se mencionan como materiales bibliográficos impresos los libros, revistas, diarios, archivos, volantes, cartas, contratos, memorandums, manuscritos, etc.” Todo lo anterior para fundamentar el presente trabajo con información relevante.



---

### 4.3.2 Entrevista

Se aplicó una entrevista de tipo semi estructurada, ya que se requiere de respuestas abiertas y en algunos casos entrevistas cerradas, que aporten opinión, experiencia y asesoría en el tema de formular y aplicar una estrategia fiscal.

Para Gallardo (2005, p.172) la entrevista “puede formar parte de una encuesta o ser una técnica particular como en los estudios de casos”.

La entrevista semiestructurada es una modalidad de entrevista que se utiliza dentro de la empresa, también se llama abierta o en profundidad, su principal característica es su composición de dos modalidades; entrevista cerrada, que es un cuestionario, en donde el entrevistado responde con un sí, o un no y entrevista abierta, que es una conversación abierta o clínica.

En la entrevista semiestructurada el entrevistador es quien marca la pauta y el entrevistado tiene la palabra.

Se entrevistaron a los funcionarios de la Administración Tributaria, ya que son los profesionales que están relacionados directamente con casos de fiscalización recientes.

En cuanto a los especialistas en materia fiscal del sector privado, entrevistados, se obtuvieron opiniones y recomendaciones para orientar una estrategia en materia fiscal con base en la normativa contable.

Por otra parte, los funcionarios del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica se entrevistaron para conocer su opinión sobre la aplicación de las NIIF's en materia tributaria, relacionada con la presente investigación.



---

## **5. Procesamiento y análisis de datos**

Los datos obtenidos producto de la investigación bibliográfica y de las entrevistas efectuadas, se procesaron con el apoyo de programas computacionales, concretamente, procesador de texto “Word”, y hojas electrónicas “Excel”.

Una vez procesada la información, se procedió con el análisis de las NIC’s 2, NIIF 3, 16, 18, 19, 21, 23, 36, 38, de acuerdo con los objetivos de la presente investigación y al aporte teórico de los expertos en el análisis contable, financiero y tributario. Para cada uno de ellos se examinaron los aspectos relacionados con la legislación fiscal costarricense, de manera que se obtuvieran elementos aceptados para la formulación de una estrategia fiscal contable en una empresa del sector comercial.

De las NIC’s y NIIF’s seleccionadas únicamente se analiza lo que es relevante para la presente investigación, no se trata de un estudio profundo de cada norma, pues solamente se extrae lo relacionado con el impuesto sobre la renta.

Luego del estudio, se concluyó con un plan de acción fiscal contable, que se convierta en una herramienta para asesorar tanto al contador público como a una empresa del sector comercial.

## **6. Alcances y limitaciones de la Investigación**

### **6.1 Alcances**

La presente investigación analiza los principales aspectos que se pueden relacionar con la LISR que contemplan las NIC’s 2, 16, 18, 19, 21, 23, 36, 38 y NIIF 3.

En el caso práctico presentado en este trabajo, la estrategia fiscal se basa en la minimización del riesgo fiscal.



---

De las Normas Internacionales de Información Financiera consultadas, solamente se consideraron aquellos aspectos relacionados con el Impuesto sobre la Renta.

## **6.2 Limitaciones**

Las limitaciones que se presentaron durante el desarrollo de esta investigación fueron las siguientes:

- Limitación de material bibliográfico de fuente primaria y tiempo por parte de algunas fuentes de información en el momento de las entrevistas.
- La estrategia fiscal no se estudia en las universidades como curso en las carreras.
- Existe poca literatura relacionada con el tema de la estrategia fiscal.



---

## CAPÍTULO II

### MARCO TEORICO

Este capítulo considera aspectos relacionados con la contaduría pública, la profesión contable, la responsabilidad tributaria del contador, las normas internacionales de información financiera y el impuesto sobre la renta.

#### 1. Contaduría Pública

La Contaduría Pública es una extensión de la contabilidad, que se encarga por medio del Contador Público Autorizado, a dictaminar todo tipo de estados financieros, a dar fe pública en diversos asuntos relacionados con empresas o personas físicas, a realizar toda clase de auditorias, entre otras actividades.

El Contador Público , es aquel que tiene el grado de Licenciatura y posee experiencia práctica. Es una persona que ofrece sus servicios profesionales a empresas o personas físicas.

El Contador Público Autorizado, al realizar una auditoria, debe emitir una opinión, que tiene validez pública y en la que manifiesta si, los estados financieros presentan razonablemente o no, la situación financiera de la entidad auditada, los resultados de las operaciones, los flujos de efectivo y los cambios en el patrimonio, de acuerdo con las normas y principios de contabilidad establecidas.



---

## **2. La profesión contable**

Desde hace más de cincuenta años, la contabilidad ha venido creciendo y mejorando como profesión respetable y necesaria en todos los países del mundo.

La contabilidad debe realizarse siguiendo las normas establecidas para ello y el profesional que haga la contabilidad debe cumplir con valores morales y éticos, que garanticen a la sociedad y al mundo, que la información contable y financiera se realizó cumpliendo con todos los requisitos establecidos por entes reguladores superiores.

Dentro de la profesión contable y de acuerdo con Mora Valverde (2005, p. 15) indica que “Se debe tener capacidad de innovación para crear nuevos caminos y soluciones así como saber administrar el riesgo con respecto a la posible ganancia, con el fin de formar un juicio de cómo se han utilizado los registros contables de las entidades que están bajo nuestra responsabilidad, mediante una evaluación global de la manera en que se maneja la rentabilidad, la solvencia y la capacidad de crecimiento de una empresa.”

## **3. Responsabilidad tributaria del Contador**

En materia tributaria, la responsabilidad que tiene el contador al ejercer su profesión debe ir apegada a lo que establece la legislación fiscal vigente y los procedimientos que emitan los colegios profesionales correspondientes.

Es importante considerar que de no cumplir con lo anterior la Administración Tributaria tiene la facultad de emitir las sanciones por incumplimientos tributarios, de acuerdo con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.



---

## **4. Normas Internacionales de Información Financiera**

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's), son normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), con sede en Londres, cuya función es emitir normas contables de aplicación mundial, estas incluyen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones.

El IASB tiene como uno de sus objetivos lograr que los estados financieros, se presenten con un alto grado de transparencia y comparabilidad.

Las NIIF's se elaboran mediante un procedimiento en el que participan profesionales contables, analistas financieros, usuarios de los estados financieros, bolsas de valores, autoridades normativas, reguladoras, empresarios y organizaciones de todo el mundo.

El texto oficial de las normas establecidas por el IASB está redactado en inglés, pero éste se ha traducido a otras lenguas, para ampliar y facilitar su aplicación y discusión en otros países.

## **5. Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad**

En el año 2001 el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en su sesión Ordinaria No. 27-2001, aprobó el proyecto de adopción y adición de Normas Internacionales de Contabilidad, presentado por la Comisión de Normas de Contabilidad y Auditoría.



---

De esta forma, el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica incentiva la transparencia y claridad en la forma de presentar los estados financieros de las empresas.

Con la aprobación de estas normas, el Colegio pretendía mejorar el cumplimiento de las regulaciones contables, que permitan uniformidad en la presentación de los estados financieros que beneficie a los usuarios de los estados financieros.

Debido también a la rapidez con que la economía mundial se moderniza y se acortan las fronteras de la economía mundial, donde la demanda de productos y servicios ha aumentado considerablemente, los Contadores Públicos deben estar preparados para enfrentar las exigencias de los inversionistas nacionales y extranjeros y del público en general.

Los contadores deben apoyarse en estas Normas Internacionales pues constituyen una ayuda técnica apropiada frente a los problemas que a diario se tratan en la profesión contable.

Las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas, se crearon principalmente para empresas lucrativas públicas o privadas. Para aquellas empresas con actividades no lucrativas, el Colegio recomienda que pueden utilizar las normas, que hayan sido emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA).



---

Con la adopción de estas Normas Internacionales de Contabilidad se presentan divergencias de criterio por no coincidir con directrices establecidas por entes reguladores, como por ejemplo la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores o la Superintendencia General de Pensiones. Entonces, para hacer frente a las disposiciones, de los entes reguladores, se deberán preparar los Estados Financieros según la normativa establecida por ellos, indicándose que no constituyen una presentación de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Cabe destacar que la Administración Tributaria ha indicado que la contabilidad se debe de llevar a cabo de acuerdo con la normativa vigente de contabilidad.

## **6. Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera**

Por medio de la circular No. 06-2005 el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ratificó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para seguir con el propósito de mejorar la calidad, la claridad y la transparencia en la preparación de los estados financieros de las empresas.

Con esto, el Colegio pretende seguir promoviendo el progreso de la contabilidad y la actualización de los conocimientos técnicos de los profesionales en esa rama, ya que obliga a los profesionales en Contaduría Pública a responder a las exigencias de los gobiernos, los accionistas e inversionistas nacionales y extranjeros.



---

Las entidades que realicen actividades lucrativas, como las comerciales, industriales, financieras organizadas como jurídicas, también las cooperativas, mutuales y asociaciones, que otorguen a sus miembros, dividendos u otros beneficios de forma directa y proporcional, deben cumplir con las Normas Internacionales de Información Financiera.

## **7. Ley de Impuesto sobre la Renta en Costa Rica**

La legislación tributaria costarricense está compuesta por un Marco o Norma General de la que se desprenden otras leyes, bajo el nombre de Código de Normas y Procedimientos Tributarios o Código Tributario y las Leyes que regulan específicamente los impuestos:

- Renta
- Ventas
- Consumo
- Traspaso bienes inmuebles aeronaves y embarcaciones
- Propiedad de vehículos

### **a) Impuesto sobre la renta**

Según el modelo de impuestos éste se conforma por el Impuesto sobre las utilidades y dividendos, el Impuesto al Salario y el Impuesto sobre Remesas al Exterior.



---

## **a.1) Impuesto sobre las utilidades**

Incluye tanto a personas jurídicas como físicas que desarrollen actividades lucrativas. El hecho generador corresponde a la percepción de rentas en dinero o en especie, las cuales pueden ser continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.

En cuanto a la materia imponible, grava los ingresos continuos o eventuales de fuente costarricense percibidos o devengados por personas o sociedades domiciliadas en el país o cualquier otro ingreso o beneficio no exceptuado por la Ley.

Las fuentes de rentas o ingresos de fuentes costarricense son las que provienen de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal.

De acuerdo con los artículos 4 y 5 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, la modalidad o forma en que se puede dar este impuesto es:

**Contribuyentes:** Son las personas físicas o jurídicas que realicen actividades o negocios con fines de lucro en el territorio nacional.

**Personas domiciliadas:** Para efectos de esta ley y del presente trabajo, se consideran domiciliadas en el país las personas naturales nacionales que perciban rentas de fuente costarricense y todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos establecidos en el artículo 5 del Reglamento a la ley, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.



---

## b) Período fiscal

Comprende del 1º de octubre de un año al 30 de setiembre del siguiente, no obstante la Administración Tributaria está facultada para establecer períodos fiscales especiales.

## 8. Resumen de normas contables analizadas

A continuación se presenta un detalle de las normas contables que se estudian en el presente trabajo, de cada norma contable se expone solamente aquellos asuntos que están relacionados con el tema tributario.

**Cuadro No. 1**

<b>No. NORMA CONTABLE</b>	<b>NOMBRE DE LA NORMA</b>
NIC 2	Inventarios
NIIF 3	Combinaciones de negocios
NIC 16	Propiedad, planta y equipo
NIC 18	Ingresos
NIC 19	Beneficios a los empleados
NIC 21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
NIC 23	Costos por intereses
NIC 36	Deterioro del valor de los activos
NIC 38	Activos intangibles



---

## **8.1 Norma Internacional de Contabilidad No. 2. Inventarios**

Esta norma tiene como objetivo ser una guía para la determinación del costo de los inventarios y el reconocimiento subsiguiente de gastos del período, asociados al inventario; considera también cualquier deterioro.

Los inventarios deben medir al costo o al valor neto realizable, el que sea menor, así también están constituidos por todos los costos derivados de su adquisición, transformación, y otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actual.

En cuando a la venta de los inventarios, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, serán reconocidas en el mismo período.

## **8.2 Norma Internacional de Información financiera No. 3 Combinaciones de negocios**

Esta norma especifica que toda combinación de negocios se deberá contabilizar aplicando el método de adquisición, de manera que la entidad adquiriente reconozca los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad que se adquiere, a valor razonable.

De acuerdo con esta norma, una combinación de negocios es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que emite información financiera. Una combinación de negocios puede estructurarse por formas legales, fiscales o de otro tipo.



---

Respecto a la distribución de los costos en una combinación de negocios, la entidad que adquiere tiene que distribuir, en la fecha de adquisición, el costo de la combinación de negocios, por medio del reconocimiento de sus valores razonables, de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida.

La entidad adquiriente reconocerá por separado solo los activos, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida que sean identificables, presentes en la fecha en que se realice la adquisición. La entidad no reconocerá pasivos por pérdidas futuras ni otros costos que se incurran por consecuencia de la combinación de negocios.

Si la entidad está obligada a realizar un pago a sus proveedores, empleados u otra empresa, por medio de un contrato y si ésta es adquirida por otra, el pago será una obligación presente de la entidad adquirida y no de la adquiriente, así mismo se considerará un pasivo contingente hasta que la combinación de negocios tenga lugar y cuando ese momento ocurra, la entidad adquiriente reconocerá ese pasivo como parte de la distribución del costo de la combinación de negocios.

Si existe una deducción de impuestos debido a pérdidas fiscales de la entidad adquirida, que no fue reconocida previamente en la combinación, se debe reconocer como un activo identificable, pues existe la posibilidad en un futuro que la entidad adquiriente vaya a obtener ganancias fiscales contra las que se pueda aplicar la deducción por impuestos pendientes de reconocer.

La entidad adquiriente va a reconocer como un activo separado de la plusvalía comprada, los proyectos de investigación y desarrollo en curso de la adquirida, no obstante de acuerdo con la legislación fiscal estos costos podrán ser considerados como gastos deducibles del impuesto sobre la renta.

La empresa adquiriente deberá considerar las posibles contingencias fiscales de la empresa adquirida, con el fin de establecer una garantía de cumplimiento por parte de esta última, en caso de que las contingencias se llegaran a ejecutar.



---

Después de reconocerse el valor inicial, la empresa adquiriente valorará la plusvalía comprada de la adquirida en la combinación disminuyendo al costo las pérdidas por deterioro del valor acumulado.

### **8.3 Norma Internacional de Contabilidad No.16. Propiedad, planta y equipo**

Se debe de entender por valor razonable el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Los costos que se incorporan al valor de los activos incluye tanto aquéllos en que se han incurrido inicialmente en la adquisición o construcción de propiedades, planta y equipo, como también los costos incurridos posteriormente con la finalidad de añadir, o sustituir el activo.

En cuanto al mantenimiento que se le pueda dar a un activo, éste se reconocerá como un gasto del período. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes, reparaciones y conservación del activo.

Dentro de los elementos del costo de propiedad, planta y equipo se encuentran:

- Precio de adquisición
- Costos de instalación
- Costos de demolición y preparación de terreno
- Honorarios legales
- Gastos de importación y nacionalización



---

Las NIIF permite el uso del modelo de reevaluación, no obstante la legislación tributaria costarricense no reconoce el gasto por depreciación revaluado como deducible del impuesto sobre la renta.

De acuerdo con esta norma se reconoce como gasto por depreciación, a partir de que el activo empiece a contribuir con la generación de ingresos gravables.

Ahora bien, los terrenos y los edificios son activos separados, de acuerdo con la norma, así como que se contabilizarán por separado, incluso si se han adquirido en forma conjunta.

En cuanto al método de determinación del gasto por depreciación, la norma establece que pueden utilizarse varios, sin embargo, en Costa Rica el utilizado y permitido por la legislación fiscal es el de línea recta y el de suma de dígitos (acelerada) con autorización de la Administración Tributaria.

#### **8.4 Norma Internacional de Contabilidad No.18 Ingresos**

Esta Norma establece cómo debe realizarse la contabilización de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

Lo que busca la norma es identificar el ingreso ordinario, para lo cual menciona que es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios puedan ser valorados con fiabilidad. También identifica las circunstancias en las cuales, se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos.

Conforme a la Norma los ingresos ordinarios son los procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:



- 
- (a) la venta de productos;
  - (b) la prestación de servicios;
  - (c) el uso, por parte de terceros, de activos de la empresa que produzcan intereses, regalías y dividendos.

Los ingresos ordinarios comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios, o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la empresa y no producen aumentos en su patrimonio neto.

La valoración de los ingresos ordinarios debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, derivada de los mismos.

Sin embargo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso ordinario en el intervalo de tiempo durante el que el servicio será ejecutado.

Los ingresos provenientes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando la empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad de los bienes; el importe de los ingresos ordinarios puede ser valorado con fiabilidad; o bien es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; entre otros.

## **8.5 Norma Internacional de Contabilidad No.19 Beneficios a los empleados**

Esta norma establece la forma en que los empleadores deben tratar contablemente y revelar información acerca de los beneficios a los empleados.



---

De esta Norma se pueden sustraer algunos beneficios aplicables en Costa Rica tales como: salarios, el aporte patronal por seguridad social, incapacidades por enfermedad, incapacidades por maternidad, participación en las ganancias e incentivos, y beneficios no monetarios.

Entre los beneficios no monetarios, aunque la NIC no los menciona en Costa Rica, las empresas privadas utilizan algunos tipos de incentivos que no forman parte de la remuneración laboral entre ellos se mencionan:

- El pago del transporte de personal de un lugar específico a la empresa y viceversa.
- Permisos para salir antes de la hora de salida para asistir a lecciones.
- Subsidio de estudios.
- Servicios de comedor o soda subvencionada.
- Pago de servicios médicos con alguna entidad privada por medio de un seguro de salud.
- Pago de gasolina, aplicable a los vendedores que utilizan el vehículo personal par desplazarse a negociar ventas.

La normativa contable menciona que los empleados pueden prestar sus servicios a tiempo completo o parcial, de forma permanente, ocasional o temporal. Este tipo de práctica en el ambiente costarricense se adapta a la necesidades del patrono, y debe estar amparada a un contrato de trabajo como se menciona en el Código de trabajo.

Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante el periodo contable, ésta reconocerá el importe (sin descontar) de los beneficios a corto plazo que ha de pagar por tales servicios:

Podría plantearse como ejemplo que el gasto que se provisiona mensualmente de aguinaldo y vacaciones, es realizable al termino del año en curso, por lo tanto es un pasivo que genera un gasto devengado. Pero el



panorama contrario es el de la cesantía y el preaviso, ya que no es un gasto devengado, puesto que no se conoce con certeza cierta cuando se desvincula el trabajador de la empresa. Se reconoce como gasto cuando la empresa cancele este beneficio.

Una entidad reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias o de los planes de incentivos por parte de los trabajadores cuando:

- tiene una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos ocurridos en el pasado; y
- puede realizar una estimación fiable del valor de tal obligación.

En el caso de las prestaciones por cesantía en la legislación costarricense algunas empresas utilizan la opción de considerar como gasto de cesantías las que se cancelen en el mismo período fiscal bajo las siguientes figuras:

- Que se cancelen anualmente a los trabajadores.
- Que se cancelen mensualmente a la Asociación Solidarista de trabajadores, de la cual el patrono aporta un porcentaje acordado del derecho de cesantía hasta de un 5.33%, con la Junta Directiva de la Asociación Solidarista.
- El patrono mediante la Ley de Protección al Trabajador aporta el 3% de del 8.33% de gasto de cesantía a la C.C.S.S. (Caja Costarricense de Seguro Social), que sirve como intermediario con la operadora de Pensiones que eligió el trabajador

#### Planes gubernamentales

Son los establecidos por la legislación para cubrir a la totalidad de las entidades y se administran por autoridades nacionales o locales, o bien por otro organismo que no está sujeto al control o influencia de las entidades cuyos empleados son los beneficiarios.



---

Entre los beneficios que exige la ley en el Código de Trabajo, son vacaciones anuales por dos semanas o quince días al año, pago de treceavo salario o bien, aguinaldo, estos son beneficios adquiridos. También existen otros beneficios que se adquieren cuando se de cualquier evento que suceda primero, el despido o la renuncia justificada, que son, el preaviso y la cesantía. Mediante la aprobación de la Ley de Protección al Trabajador existen Operadoras de Pensiones reguladas por una entidad estatal es la SUPEN (Super Intendencia de Operadoras de Pensiones)

### Beneficios asegurados

La empresa puede financiar un plan de beneficios post-empleo mediante el pago de las primas de una póliza de seguros. Algunas empresas tipo corporaciones firman contratos de seguros médicos y de vida con aseguradoras que se encuentran fuera del país. A nivel costarricense por ser el Instituto Nacional de Seguros un monopolio, cualquier gasto por seguros que se paga a otra institución diferente del Instituto Nacional de Seguros, no es un gasto deducible del impuesto de renta.

## **8.6 Norma Internacional de Contabilidad No.21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera**

Esta norma suministra directrices sobre el método de conversión de las transacciones en moneda extranjera.

A raíz de esta situación es necesario indicar a las empresas el registro correcto de las transacciones y su incorporación en los estados financieros de una entidad, cuando éstas se realizan en una moneda extranjera, al igual que la manera de convertir los estados financieros a la moneda que la entidad eligió para presentar su información financiera.



---

Esta norma establece la manera de proceder al contabilizar las transacciones en moneda extranjera y su presentación final en la moneda de presentación elegida por la entidad.

De acuerdo con lo anterior, el registro que se efectúe en moneda extranjera se hará en el momento de su reconocimiento inicial, usando la moneda funcional, mediante la aplicación del tipo de cambio de contado, entre la moneda funcional y la moneda extranjera, a la fecha en que se realizó la transacción.

La norma indica que en cada fecha de balance, las partidas monetarias en moneda extranjera, se debe calcular su conversión utilizando la tasa de cambio de cierre.

En el tratamiento contable, si surgen diferencias de cambio al liquidar las partidas monetarias, o por la conversión de las partidas monetarias a tipos diferentes de cambio es que se deben registrar en los resultados del período en el que se originen.

Para las partidas de ingresos y gastos, la conversión se realiza usando un tipo de cambio aproximado, como la tasa de cambio media del período, en las fechas de las transacciones, sin embargo, si las tasas de cambio han sufrido fluctuaciones significativas, no se recomienda el uso de la tasa media del período.

A partir de la resolución 26-06 emitida por la administración tributaria el tratamiento de las diferencias cambiarias deberá de calcularse al tipo de cambio de referencia del Banco Central, si este es para presentar los estados financieros del cierre del período. Si se trata de una transacción donde medie la compra o venta de moneda extranjera deberá efectuarse el registro al tipo de



cambio que haya negociado con el banco, se debe respaldarse con el documento de recibo de divisas que el banco emite.

## **8.7 Norma Internacional de Contabilidad No.23 Costos por intereses**

Esta norma proporciona los lineamientos para la contabilización de los costos por intereses reconociéndolos como gastos.

Algunos que indica esta norma son:

- los intereses de los préstamos a corto y largo plazo, así como los que proceden de sobregiros en cuentas corrientes;
- la amortización de primas o descuentos correspondientes a préstamos;
- la amortización de los gastos de formalización de contratos de préstamo;
- las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros contabilizados de acuerdo con la NIC 17, Arrendamientos; y
- las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como ajustes a los costos por intereses.

Cuando se pagan intereses por fuentes de financiamiento, necesarias para el desarrollo de la obra, estos se capitalizarán, siempre y cuando sea probable que generen beneficios económicos futuros a la empresa.

Se dejan de capitalizar los intereses una vez que el activo este funcionando y generando ingresos, y los intereses posteriores se registran y se consideran como un gasto deducible del impuesto sobre la renta, siempre y cuando estén relacionados directamente con la generación de rentas gravables.



## 8.8 Norma Internacional de Contabilidad No.36. Deterioro del valor de los activos

Esta norma establece que el valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable, así también se describen algunos indicadores para comprobar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo.

Así también, la empresa debe evaluar, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera tal indicio, la entidad debe estimar el importe recuperable del activo.

Por otra parte, el valor en libros de un activo se reducirá hasta alcanzar su importe recuperable si, y si este importe es menor al importe en libros, y se registra como una pérdida por deterioro del valor del activo.

En cuanto a la pérdida por deterioro del valor, ésta se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra norma.

Los conceptos generales aplicables a esta norma son:

**Cuadro No.2**

<b>CONCEPTOS</b>	<b>DESCRIPCION</b>
Valor en Libros	Es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.
Precio de Venta	Es el importe que se puede obtener por la venta del mismo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, una vez deducidos los costes de enajenación o



	abandono.
Importe Recuperable	Se define como el mayor valor, entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.
Valor de Uso	Es el valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se esperan, tanto de su funcionamiento continuado en el tiempo, como de su eventual enajenación o abandono al final de la vida útil.

## 8.9 Norma Internacional de Contabilidad No.38 Activos intangibles

Esta norma se refiere a los activos intangibles y su reconocimiento en la contabilidad. Algunos ejemplos son los desembolsos por gastos de publicidad, la formación del personal, el inicio de una actividad o de la entidad y las actividades de investigación y desarrollo.

Para que un activo sea descrito bajo esta normativa como un intangible deberán de cumplir con las siguientes características:

- a) Identificabilidad
- b) Control sobre el recurso
- c) Existencia de beneficios económicos futuros asociados con el activo.

Es importante considerar los conceptos principales que se describen en esta norma, los cuales se presentan a continuación:



**Cuadro No.3**

<b>CONCEPTOS</b>	<b>DESCRIPCION</b>
Costos de Investigación y desarrollo	Es la aplicación de los resultados de una investigación a un plan para la producción de materiales, productos, procesos o sistemas nuevos antes del inicio de su producción o uso comercial.
Amortización	Distribución del importe amortizable de un activo intangible durante los años que tenga de vida útil.
Good Will	Consiste en valorar las utilidades futuras de una empresa considerando su entorno interno y externo y se registra como activo intangible.
Gastos preoperativos	Son los gastos incurridos previos al inicio de la operación de una empresa.
Activo	Es un recurso que la entidad posee y controla y por el que espera obtener beneficios económicos en el futuro.
Gasto	Es un desembolso necesario para generar ingresos y que no forman parte del costo de ventas, por lo tanto no es recuperable.
Activo Intangible	Es un activo identificable no monetario y que no posee apariencia física por ejemplo Programas informáticos, derechos de autor, patentes, películas, franquicias, lealtad de los clientes, derechos de comercialización entre otros. Por ejemplo: Software, marcas, patentes, etc.
Activos Físicos	Son los activos fácilmente identificables, con apariencia física y con carácter monetario. Por Ejemplo: vehículos, edificios, maquinaria etc.



---

## 9. Pasos para el desarrollo de un plan estratégico

Si bien es cierto, el presente trabajo tiene como finalidad la elaboración de una estrategia fiscal, por lo que también debemos considerar que la misma tiene que apegarse al plan global de la empresa, por esta razón tocamos en este apartado el tema de los pasos previos al desarrollo del plan estratégico, los cuales se deben de realizar en conjunto con todas las áreas de la empresa:

a) Desarrollo de una visión estratégica y una misión.

El primer aspecto que se debe definir, es el norte de la empresa. Hacia adonde se quiere llegar en el futuro, en qué negocio va a participar y como se quiere que sea la empresa en el futuro: hablamos de la visión.

La visión plantea el futuro de la empresa en un plazo no mayor a 10 años y es útil a la organización en varias formas:

Primero, al ser específicas para cada empresa, otorga identidad a la misma. No existen dos visiones iguales, estas son formuladas única y exclusivamente para cada organización. Además su cualidad de ser impactante y emprendedora que le permita a la organización distinguirse de las demás.

Segundo, es útil al administrador, pues tiene un norte al cual dirigir todos sus esfuerzos y los del resto de la organización. Le permite ejercer sus cualidades de líder ya que gracias a ella, el administrador está en condición de poder guiar a la organización para lograr satisfacer a sus clientes y batallar con la competencia.

El segundo aspecto por definir es la misión. Esta consiste en exponer de manera clara y original lo que hace la empresa, a que se dedica, en otras palabras que hace hoy para satisfacer las necesidades de sus clientes.



---

b) Establecimiento de objetivos.

Los objetivos son pautas que permiten medir el desempeño y los resultados de la organización. Para que sean válidos, deben cumplir con las condiciones de ser concretos, medibles, realizables y establecer un límite de tiempo para su adecuada realización.

El proceso de formulación de objetivos, debe ser de arriba hacia abajo dentro de la organización, partiendo de los niveles más altos para que sean filtrados hacia los inferiores. Es indispensable que toda organización cuente con objetivos más detallados en todos y cada uno de sus niveles jerárquicos, para así poder cumplir los objetivos generales de la empresa.

c) Crear una estrategia.

Mientras que los objetivos establecen que hacer, (metas a las que se puede llegar). La estrategia indica como lograr esos objetivos. Son los posibles cursos de acción que podría tomar la empresa para desempeñarse satisfactoriamente.

En toda organización, el proceso de creación de la estrategia debe ser realizado de afuera hacia adentro, ya que los administradores deben estar en constante contacto con el ambiente de negocios donde opera la empresa, conocer a los clientes, analizar opciones atractivas de negocios, así como también considerar posibles cambios en tecnología, regulación y demanda dentro de la industria en que opera, etc.

Es por eso que se afirma que la estrategia empresarial es tanto proactiva (planeada o intencional) y reactiva (o de adaptación). Decimos que es proactiva, pues la estrategia trata de adelantarse a los hechos antes de que estos ocurran, existe una intención o propuesta de cómo actuar. Y reactiva, pues la estrategia es flexible y sujeta al cambio si lo planeado no concuerda en algún momento con lo real, existe la posibilidad de una adaptación para no afectar el desempeño de la organización.

d) Puesta en práctica y ejecución de la estrategia.



---

Consiste en evaluar los requisitos necesarios para que la estrategia seleccionada funcione. Es decir, que debe hacer la organización para que su estrategia sea exitosa. Debe entre otras cosas, crear un ambiente y cultura organizacional adecuada para el funcionamiento de la estrategia, preparar y motivar al personal para que se comprometa con la misma, adecuar sus sistemas de información para que sean compatibles con la estrategia seleccionada, preparar políticas y presupuestos, etc.

e) Evaluación del desempeño, supervisión de nuevos desarrollos e iniciación de ajustes correctivos. Consiste en analizar si la empresa se esta desempeñando de manera correcta internamente, y supervisar su desarrollo externo. Esto con el fin de detectar posibles ajustes en su estrategia, misión y visión, u objetivos. Recordando que el proceso de elaboración y evaluación de la estrategia no es estático, por lo que esta sujeto a posibles cambios.

El segundo paso es hacer realidad la ejecución de las tareas anteriores en lo referente a la misión, la visión, los objetivos y la creación de la estrategia. Se debe verificar que el rumbo propuesto de la empresa sea congruente y consistente con lo definido en el paso anterior; tomando en cuenta que la estrategia contiene una parte propuesta ajustable al medio tanto interno como externo de la empresa.

El desarrollo de la estrategia debe respetar los niveles jerárquicos de la organización, por ejemplo la estrategia corporativa, es responsabilidad de los administradores a nivel corporativo, la estrategia de negocios, recae sobre los administradores generales a nivel de negocio y la estrategia funcional y de operación corresponde a los jefes dentro de las unidades de negocios y los administradores de la planta o unidades geográficas respectivamente.



---

Otro aspecto importante es que el desarrollo de la estrategia debe estar fundamentado en un análisis, actual y real, de las fortalezas, oportunidades, amenazas y debilidades de la empresa; con el fin de explotar las fortalezas para aprovechar las oportunidades y minimizar las debilidades y enfrentar las amenazas.



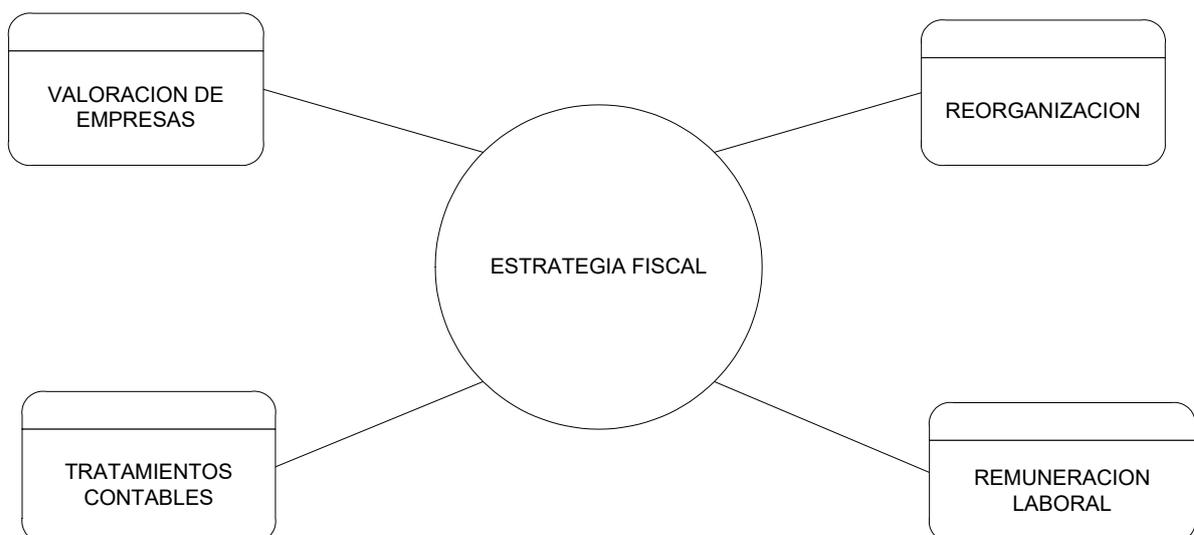
## CAPITULO III

### ANALISIS DE TEMAS DEL PLANEAMIENTO TRIBUTARIO PROPUESTOS EN EL PRESENTE TRABAJO

A continuación se analiza un modelo de planeación tributaria que se basa en una propuesta de cuatro ejes que son: valoración de empresas, reorganización, remuneración laboral y tratamientos contables, con el fin de ilustrar la formulación y aplicación de una estrategia empresarial, a la luz de la normativa fiscal costarricense.

De acuerdo con lo anterior se seleccionaron estos cuatro ejes ya que de acuerdo a la bibliografía consultada y el entorno empresarial costarricense constituye los principales elementos que se consideran para planear una estrategia fiscal.

**Diagrama No.1 Ejes Temáticos del Análisis Estratégico**

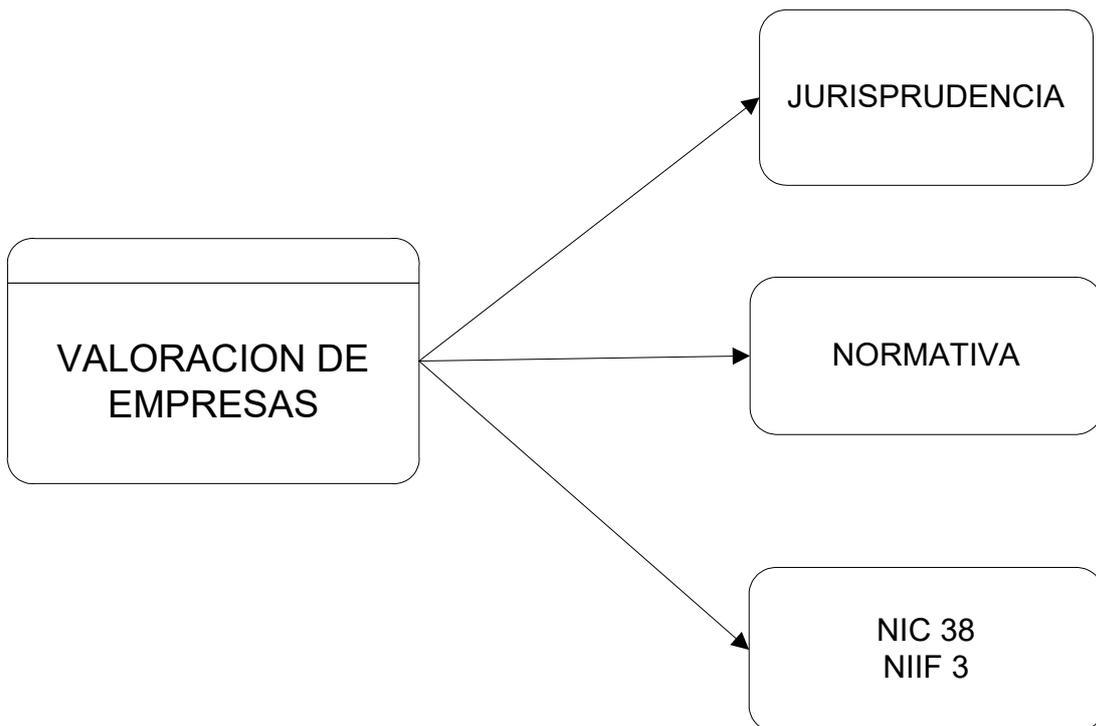




### 3.1 Valoración de empresas

La Valoración de empresas y sus acciones es requerida para diferentes fines, tales como: adquisición de una empresa en forma global, adquisición de un volumen porcentual de las acciones, intercambio de acciones en fusión y escisión, para garantías crediticias y emisión de acciones, compra o venta de acciones, liquidación de una sociedad, para garantía, otras formas de reestructuración empresarial, liquidación de sociedades. Los elementos clave en la valoración de empresas se ilustran en el siguiente diagrama:

**Diagrama No. 2 Elementos Clave para la Valoración de Empresas**

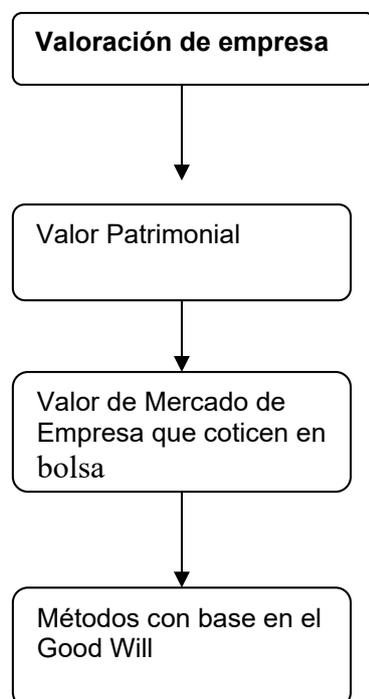


Existen métodos para efectuar la valoración de empresas, dentro de los cuáles podemos mencionar el valor patrimonial, que se orienta hacia la estimación estática de este, ya que no toma en cuenta las perspectivas futuras de la empresa, también está el valor de mercados de empresas que cotizan en



bolsa, el cual se obtiene de multiplicar el precio de las acciones en bolsa por el número de acciones en circulación, entre otros, sin embargo el más utilizado es el denominado como el Good Will, este consiste en valorar las utilidades futuras de una empresa considerando el entorno interno y externo y se registra como Activo Intangible, el Good Will o plusvalía resultante, lo que nos lleva al estudio de los factores que se aplican en la NIC38 y NIIF 3, para efectos de este análisis se considera este método ya que en Costa Rica es el más conocido, y sobre el cuál la ley del impuesto sobre la renta regula los efectos.

### Diagrama No. 3 Métodos de Valoración de Empresas



Fuente: Parra (2003 pág. 450)

El método de Good Will debe calcularse sobre proyecciones y no sobre el pasado ya que cuando se calcula sobre activos y utilidades de ejercicios anteriores, puede no corresponder a la realidad del futuro porque las circunstancias cambian, tiene el efecto de ingresos y gastos no operacionales y la tasa de capitalización es subjetiva en algunos casos. En este método se requiere que provenga de un avalúo técnico, puede entenderse como el valor



---

actual de las utilidades futuras, en exceso de las que normalmente le corresponderían por el rendimiento usual del mercado.

### **3.1.1 Normativa Internacional de Contabilidad**

Según la NIC 38 los criterios para el reconocimiento de un activo intangible son la identificación, control y beneficios económicos futuros. Por ejemplo, los gastos de desarrollo pueden crear un activo intangible.

Si un elemento incluido en el alcance de esta norma no cumpliera con la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se halla incurrido.

Por otra parte, con respecto al good will, este es considerado como un activo intangible, el cual integra el valor de factores como la clientela, habilidad del empresario, prestigio, experiencia, técnica, competencia, marcas comerciales, patentes, organización, entre otros.

### **3.1.2 Normativa Fiscal**

Respecto al Good Will, o plusvalía comprada, según el artículo #9 Ley del impuesto sobre la renta, el desarrollo intelectual de la empresa no es un gasto deducible, ya que no es un valor que se relacione directamente con la generación de rentas gravables, pues este valor es una estimación y no una realidad por la que se halla pagado, de acuerdo con esto no es un gasto amortizable, permitido como deducible de la renta.

Así también, si el elemento no cumple con un activo intangible, el costo relacionado se reconocerá como un gasto del periodo, el cual se trata como no



deducible del impuesto sobre la renta, por cuanto no genera ingresos gravables para la empresa (artículo 8 LISR).

### **3.1.3 Cursos de Acción.**

Sobre la valoración del Good Will se deben considerar varios aspectos al determinar el valor de la empresa como tales:

- Clientela
- Habilidad del empresario.
- Prestigio.
- Experiencia
- Técnica
- Competencia
- Marcas comerciales
- Patentes
- Franquicias
- Organización.
- Cumplimiento de la Ley.
- Relaciones Comerciales.
- Publicidad

El Good Will comprende elementos muy variados pues surge de la favorable acogida de la clientela ya existente (Good Will comercial), la organización administrativa y técnica, el conocimiento del mercado (know how), marcas, franquicias, localización geográfica, la vinculación de personal altamente calificado (Good Will industrial), acogida en instituciones de crédito (Good Will financiero). Sin embargo la empresa debe de considerar que ante un eventual registro de esta naturaleza, el gasto no corresponde a un rubro deducible del impuesto sobre la renta, por cuanto se establece en el artículo No. 9 de la LISR.

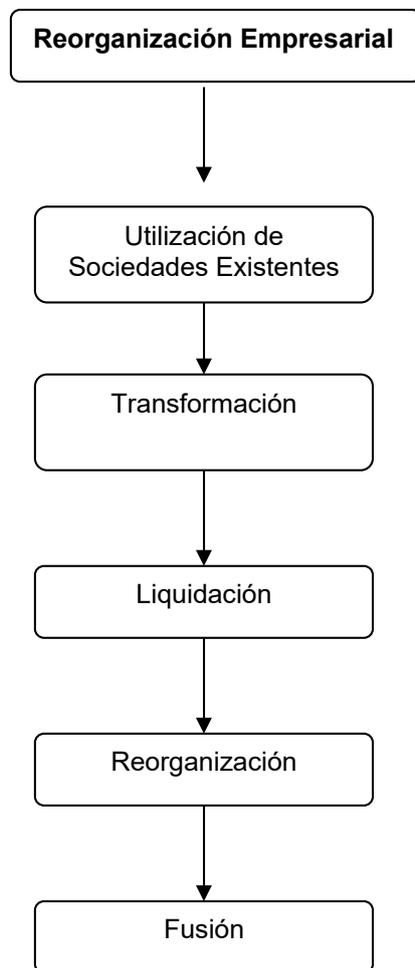


## 3.2 Reorganización y fusión

La reorganización empresarial se entiende como el proceso para cambiar la estructura societaria de una compañía, sus objetivos sociales y determinar los activos que requiera para su operación.

La forma Jurídica con la cual se logra una integración es la de fusión. En la fusión, una sociedad absorbe otra u otras sociedades, las cuales se extinguen, disolviéndose pero sin liquidarse.

### Diagrama No. 3 Secuencia de la Reorganización Empresarial



Fuente: Parra (2003, pág.357)



La reorganización de las empresas puede realizarse con sociedades nuevas o bien con la utilización de las ya existentes, también con una transformación o liquidación. Pero, la forma típica de la reorganización en Costa Rica es la fusión, el siguiente diagrama muestra estos aspectos.

Los objetivos de las fusiones son:

- Lograr una Estructura Societaria Adecuada.
- Racionalización de Impuestos.
- Simplificación Administrativa.

A continuación se presenta un detalle de las razones estratégicas, de las reorganizaciones:

**Cuadro No. 4**

<b>MOTIVOS</b>	<b>SOLUCIONES</b>
Multiplicidad de inversiones que dificulta la administración	Canalizar las inversiones en sociedades por actividades económicas, por medio de combinaciones entre fusión. Utilización de Holding.
Racionalización de procesos productivos	Concentración de actividades similares por fusión o separación de las dispersas por escisión. Caso de operaciones industriales y de distribución
Utilización de excesos de retención, anticipos y saldos a favor	Cualquiera de las dos formas legales enunciados, según las modalidades que se adopten, pueden lograr los fines propuestos.
Compensar compañías con pérdidas y en forma simultánea sociedades con altas utilidades	En los países donde se considere la existencia de un grupo por afectos impositivos, no tienen aplicación. En este caso Costa Rica.
Reducción de Costos	Consolidación que se logra por medio de la fusión o escisión con concentración paralela de recursos en la beneficencia.
Uso de recursos tecnológicos y administrativos	La unión de sociedades en una sola, si las características de la operación lo permite, hace más eficiente la utilización de los recursos.
Evitar facturación entre sociedades de un mismo grupo que genera retención el IVA	Fusión



Eliminar el impacto de normas contables que distorsionan la realidad económica, como el método de participación patrimonial y el crédito mercantil o prima de control	Selección o combinación de las figuras de reorganización.
---	---

### 3.2.1 Normativa Internacional de Contabilidad

La combinación de negocios se deberá contabilizar aplicando el método de adquisición, donde la entidad adquirente va a reconocer los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad que se adquiere, a valor razonable.

Si existe una deducción de impuestos debido a pérdidas fiscales de la entidad adquirida, que no fue reconocida previamente en la combinación, se debe reconocer como un activo identificable, pues existe la posibilidad en un futuro que la entidad adquirente vaya a obtener ganancias fiscales contra las que se pueda aplicar la deducción por impuestos pendientes de reconocer.

### 3.2.2 Normativa Fiscal

Los costos de investigación y desarrollo, se podrán deducir como gastos del mismo periodo en que se incurren o amortizarlos en un periodo máximo de cinco años, esto de acuerdo con la resolución 52-01.

El valor de las pérdidas acumuladas adquiridas fiscalmente forman parte del patrimonio y deben de registrarse por separado como pérdidas acumuladas y la amortización debe contabilizarse en subcuentas que se llaman amortización



---

perdidas periodo fiscal 200X, solo aplica en empresas industriales por los tres periodos siguientes (artículo 8, inciso g)).

El valor de los dividendos recibidos de otra compañía no son gravables, al igual que los ingresos por métodos de participación. Los ingresos y costos por indemnización decretados judicialmente no son gravables ni deducibles respectivamente.

### **3.2.3 Cursos de Acción.**

El estudio de las implicaciones tributarias que conllevan los procesos de reorganización de empresas, específicamente de la empresa que se adquiere, son importantes analizar antes de al momento de la fusión, ya que por ejemplo si esta trajera consigo contingencias fiscales, en un futuro y ante la posible fiscalización por parte de la AT, el riesgo caería a la empresa adquirente.

Además, es necesario conocer el efecto de los anticipos, cuentas a favor en la administración tributaria, pérdidas acumuladas, renta presuntiva, descuentos Tributarios, etc.

La planeación debe orientarse no sólo a las sociedades participantes, sino también a los accionistas y socios de las sociedades absorbidas.

Las obligaciones tributarias de las sociedades absorbidas le corresponden a la controladora, por lo cual debe cumplirse con todas las formalidades en las oficinas de impuestos, es decir, reiterando lo antes indicado, si se existiera un proceso de fiscalización a la empresa que se adquirió, la empresa que absorbió tiene la obligación ante la AT, de presentar los requerimientos de esta, como también cubrir monetariamente, cualquier traslado de cargos si existiera.



---

### 3.3 Plan de remuneración laboral

El plan de remuneración laboral tiene por objetivo disminuir la carga laboral, así como mejorar la remuneración a los empleados y también la creación de empleos, la estrategia debe enfocarse en la búsqueda de alternativas legales, laborales y tributarias, el diagrama que se expone más adelante grafica este tema.

Como estrategias están la utilización de alternativas de la legislación laboral y de la fiscal relacionadas con las prestaciones sociales, los aportes parafiscales, la retención en la fuente y el impuesto sobre la renta.

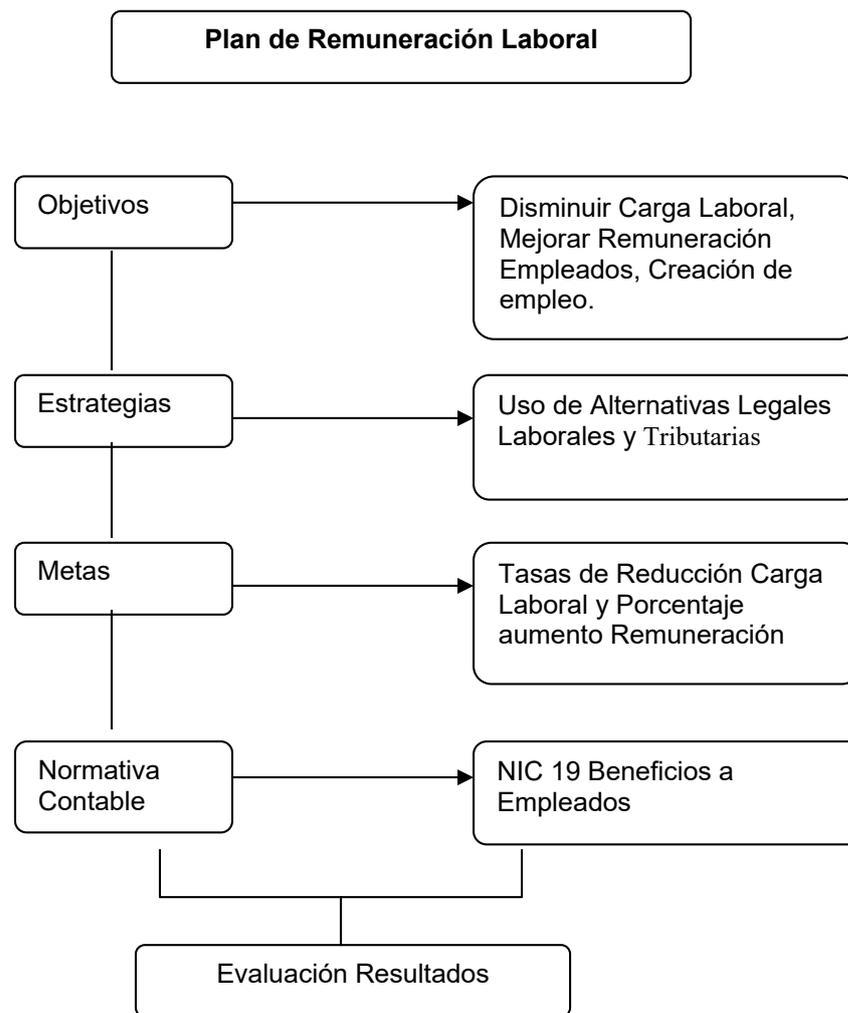
Dentro de las metas está lograr un incremento de la remuneración laboral de los funcionarios, sin los efectos desfavorables de la retención en la fuente y los aportes parafiscales y ahorro en los gastos por cargas patronales y de prestaciones sociales.

Existen algunas erogaciones que en forma indirecta benefician al trabajador y a la vez la empresa podría utilizar estas erogaciones como gastos deducibles del impuesto sobre la renta. Dentro de estas erogaciones se podrían encasillar tanto los gastos por kilometraje como los gastos por combustible, pagaderos a empleados que por relación con la generación de ingresos gravables, ocupa de estos beneficios.



De acuerdo con lo indicado anteriormente, el siguiente diagrama grafica en forma resumida los pasos que incluyen una adecuada planeación de remuneración laboral, incluyendo tanto objetivos como las estrategias a considerar en este.

### Diagrama No. 5 Pasos de un Plan de Remuneración Laboral



Fuente: Parra (2003, pág.640)



---

### 3.3.1 Normativa Internacional de Contabilidad

La NIC 19 establece cuatro categorías de beneficios a los empleados, las cuales son:

- beneficios a corto plazo como sueldos, salarios y contribuciones a la seguridad social, ausencias remuneradas anuales y ausencias remuneradas por enfermedad, participación en las ganancias e incentivos, y beneficios no monetarios.
- beneficios a los empleados retirados, como pensiones y cualquier otro por retiro, seguros de vida o atención médica.
- otros beneficios a largo plazo, entre los que se incluyen las ausencias remuneradas después de largos periodos de servicio o ausencias sabáticas, los beneficios por jubileos y otros beneficios posteriores a un largo tiempo de servicio, beneficios por incapacidad; y
- beneficios por terminación.

### 3.3.2 Normativa Fiscal

De acuerdo con el artículo 23 LISR, las empresas se encuentran en la obligación de retener y pagar el impuesto sobre el salario y cualquier otra remuneración, dada a sus empleados, de forma tal que esta calculara dicho impuesto mensualmente.

En relación con este mismo tema la LISR, artículo 9 establece que no son deducibles de la renta bruta las remuneraciones no reportadas a C.C.S.S.



---

Es importante considerar que existe amplia jurisprudencia acerca de temas relacionados con las remuneraciones laborales, algunas de estas tratan acerca de rechazos de gastos como deducibles del impuesto sobre la renta por tratarse de bonificaciones dadas a los empleados y las cuales no ha sido reportadas a la CCSS, o bien pagos a empresas aseguradoras ubicadas fuera del país, este último caso por cuanto solo se permite la deducción de los pagos efectuados al INS.

### **3.3.3 Cursos de Acción.**

Para que la empresa disminuya las cargas sociales por gastos de salarios, se podrá establecer un plan de remuneraciones adicionales siempre y cuando se cuente con comprobantes fehacientes, suficientes y competentes que respalden las transacciones efectuadas. Estas erogaciones podrán ser, por ejemplo:

- Reembolso de gastos de viaje de la empresa en general, siempre que se entregue la factura correspondiente.
- Medios de transporte como taxis, buses y similares que según la costumbre comercial no tienen factura, por lo cual es suficiente una nota que debe entregar el empleado haciendo referencias a tales gastos, los cuales no deben ser excesivos.
- Gastos de gasolina: se debe contar con la factura del establecimiento, almacén, estación de servicio, relacionada con gasolina, combustibles en general y similares.
- Relaciones públicas con factura a nombre de la empresa. Es importante aclarar que este termino puede crear problemas de interpretación, porque se puede

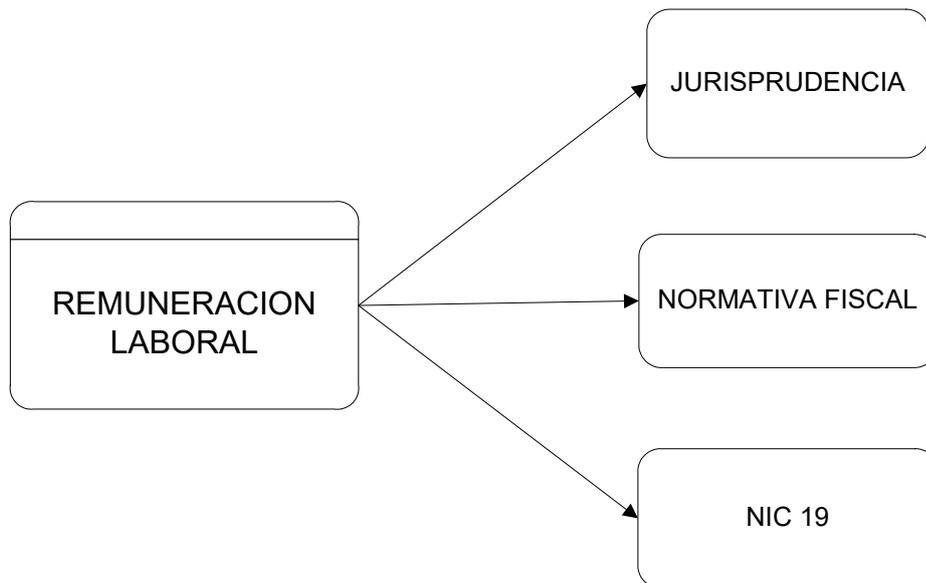


considerar como una remuneración de empleado, por lo cual es preferible la denominación de relaciones públicas de la empresa.

- Viáticos ocasionales: no constituyen salario y por lo tanto no son gravados ni sujetos a retención en la fuente, se debe contar con las facturas que soporten el gasto.

En el siguiente diagrama se hace la relación del resumen de este apartado, se trato de tomar de la NIC 19 lo más relevante, como también de la normativa fiscal, que regula los gastos deducibles por beneficios a empleados.

**Diagrama No.6 Aspectos Plan de Remuneración Laboral**





---

## **3.4 Tratamiento de diferencias cambiarias**

Los ajustes por diferencial cambiario se registran en las cuentas de resultados, generadas por la valoración de moneda extranjera de los activos y pasivos monetarios a moneda nacional.

### **3.4.1 Normativa Internacional de Contabilidad**

Según las normas internacionales de contabilidad se establecen dos opciones para la contabilización de los gastos financieros por diferencias cambiarias, al permitir considerarlos como gastos del período donde ocurren o capitalizarlas sobre una base de activos calificables, tal y como lo propone la NIC 23. Para la Dirección General de Tributación, ambas disposiciones son complementarias y en caso de que no sea obligatoria su capitalización de acuerdo con las Normas de Internacionales de Contabilidad, solo procede la deducción de estos gastos financieros. La capitalización de los gastos financieros debe concluir cuando el bien se encuentre en condiciones de ser usado, los gastos financieros que se generen a partir de su inicio de uso, serán deducibles según lo dispuesto en la LISR.

Por ejemplo una empresa dedicada al desarrollo inmobiliario necesita de un financiamiento para iniciar sus operaciones, los intereses originados de este, durante la construcción de los inmuebles será capitalizado como parte del costo de esos inmuebles, en el momento en que se concluye el proyecto, y este disponible para la venta, los intereses posteriores serán considerados como gastos deducibles para la renta.

### **3.4.2 Normativa Fiscal**



---

Según artículo No.81 LISR, todos los contribuyentes que realicen operaciones o sus ingresos sean en monedas extranjeras y ello incida en el cálculo de su renta líquida gravable, deberán realizar la conversión de esas monedas a la moneda nacional, para ello debe utilizar el tipo de cambio interbancario del Banco Central de Costa Rica, que corresponda para el día de la transacción.

Por otra parte, el artículo No. 8 inciso d) LISR, establece que los intereses y otros gastos financieros, que incluyen las diferencias cambiarias, pueden ser considerados como gastos deducibles de la base imponible, siempre y cuando no hayan sido capitalizados contablemente.

Con respecto al cambio de la política económica de sistemas tasas de cambio de mini devaluaciones a bandas cambiarias la administración tributaria establece que deberá de calcularse al tipo de cambio de referencia del Banco Central, si este es para presentar los estados financieros del cierre del período. Si se trata de una transacción donde medie la compra o venta de moneda extranjera deberá efectuarse el registro al tipo de cambio que haya negociado con el banco, se debe respaldarse con el documento de recibo de divisas que el banco emite.

### **3.4.3 Cursos de Acción**

Como estrategia se recomienda que, la empresa deberá de considerar que esta en la obligación tributaria de declarar como ingreso gravable aquel diferencial cambiario determinado al final del período fiscal y originado de las partidas de activo llevadas en moneda extranjera, como también considerar el hecho de que podrá hacer deducible del impuesto sobre la renta el gasto generado por el diferencial cambiario de las operaciones llevadas en moneda extranjera en las partidas de pasivo.



---

### 3.5 Reconocimiento de ingresos

El tema del reconocimiento de los ingresos es uno de los pilares a la hora de establecer un plan tributario, por cuanto la empresa debe de conocer en detalle cuáles son los que se encuentran sujetos a las rentas gravables de la actividad normal de la empresa y cuales de lo ingresos no, dejando claro que estos últimos corresponden a los eventuales.

Los ingresos que obtiene la empresa o los ingresos esperados, requieren una evaluación cuidadosa, para hacer una proyección razonable, dentro de un presupuesto técnico y debe ir ligada a la evaluación de los costos directos, imputables a tales ingresos, pues el fin social es el de obtener utilidades.

A continuación se presenta un resumen gráfico de los tipos de ingresos que se pueden originar a partir de la operación del negocio, considerando en primer lugar y como punto de partida todo aquel relacionado directamente con la actividad normal de la empresa, luego también los que se pueden dar eventualmente, pero que de igual forma constituyen una renta gravada, por ejemplo una empresa que se dedica a la distribución de mariscos en el área metropolitana y a su vez es filial de una empresa que vende motos, puede brindarle a esta última un servicio de investigación de mercado, aprovechando que viaja constantemente a los puertos y tiene también personal de mercadeo que tiene la capacidad de hacer un estudio de este tipo, para lo cual donde se de el ingreso, se debe de gravar el mismo.



## Diagrama No. 7 Tipos de Ingresos



Fuente: Parra (2003, pág.450)

Para que un ingreso sea considerado dentro de la renta fiscal, se requiere que sea susceptible de producir un ingreso neto de patrimonio. Por esta razón,



no constituyen ingresos fiscales las indemnizaciones por daño emergente ni el reembolso de capital.

Uno de los requisitos para que un ingreso constituya una renta fiscal del ejercicio es que se haya realizado en el año o período gravable. Los ingresos se consideran realizados en las siguientes situaciones:

- Cuando se reciben efectivamente en dinero.
- Cuando se reciben efectivamente en especie.
- Cuando el derecho a recibirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto del pago.
- Cuando no son dividendos, participaciones, por enajenación de inmuebles.
- Cuando no sean ajustes por inflación
- Cuando no sean ajustes por reevaluación de activos.

### **3.5.1 Normativa Internacional de Contabilidad**

La normativa internacional (NIC 18), incluye dentro del concepto de ingresos los correspondientes a la venta de productos y servicios y los generados por el uso de un activo de la empresa que genere intereses regalías y dividendos. Así también, se excluyen los ingresos generados de contratos y convenios de arrendamiento financiero, seguros; los provenientes de dividendos, cambios en el valor razonable de activos y pasivos, y extracción de minerales.

Lo anterior se menciona en este apartado por cuanto esto es similar a lo establecido en la legislación fiscal y en relación a los ingresos gravables, sin embargo y a diferencia de lo establecido en la NIC, se considerarán gravables en el tanto generen rentas a la empresa, producto de su actividad normal, en caso de tratarse de ingresos eventuales, habría que analizar si los mismos no



---

son habituales, es decir que no se hayan dado a lo largo de toda la vida de negocio.

### **3.5.2 Normativa Fiscal**

De acuerdo con el artículo 1, son ingresos gravados por el impuesto de renta los ingresos y beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional. En el artículo 6 son exclusiones de renta los dividendos, aportes de capital, revaluaciones de activo, rentas de contratos y convenios generados en el exterior, ganancias por traspasos de bienes muebles e inmuebles, herencias, legados, premios de lotería y donaciones.

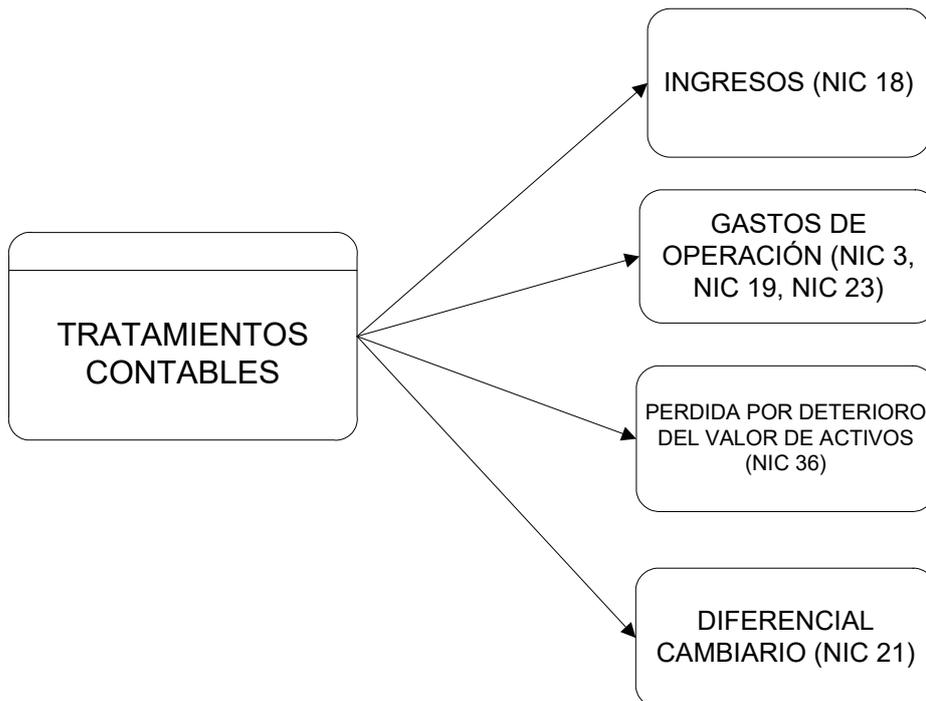
Forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del periodo fiscal siguiente a la vigencia de esta ley. El contribuyente esta obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que esta exento por ley; de lo contrario, dicho incremento del patrimonio se tratará como renta bruta, en el momento que la AT lo determine, y afectará el período que corresponda.

En cuanto a la jurisprudencia, relacionada con este tema, la sentencia 00714 del 26-09-2005 declara ingresos gravables los generados por facturación de servicios en empresa costarricense, y prestados en Canadá. La empresa afectada alega por que interpretar en la ley que los ingresos gravados son solo los de fuente costarricense, lo que implica que solo se pueden gravar los ingresos cuyos servicios hayan sido prestados en suelo nacional, cuando lo primordial como lo explicó el Tribunal es la fuente productora, sin que importe el lugar dónde fueran proporcionados.



En resumen, los tratamientos contables que se han venido analizando hasta aquí, se ven afectados por la NIC 3, NIC 18, NIC 19, NIC 21, NIC 23, y NIC 36, gráficamente se establece una relación de estas con respecto a cada tema tratado en este apartado:

**Diagrama No. 8 Aspectos de Tratamientos contables**



### 3.5.3 Cursos de Acción

La entidad deberá de considerar que es gravable del impuesto a las utilidades, todo aquel ingreso generado de las operaciones normales de esta, la cual sea habitual y contenga márgenes de utilidad similares al mercado en que se desenvuelva.

Se entiende por habitualidad, el hecho de que una transacción haya sido generadora de ingresos más de una vez en la vida del negocio, esto es importante considerar porque la empresa deberá evaluar los conceptos por los cuales haya registrado y respaldado los ingresos eventuales, esto quiere decir



que si por ejemplo la empresa vende un terreno a lo largo de toda su vida del negocio, y ésta no se dedica a esto, la utilidad generada por esa venta no es gravable del impuesto sobre la renta.

### **3.6 Alternativas de Costos y Gastos**

Los costos y deducciones únicamente son aceptables para la Administración Tributaria cuando están directamente relacionados a la generación de ingresos gravables.

En la actividad empresarial los gastos e ingresos deben estar relacionados directamente con la principal actividad a la que se dedica la empresa. Para el cálculo del impuesto sobre la renta se considera como base impositiva la fiscal gravable que se incrementa con el rechazo de gastos. En esas condiciones la tasa efectiva de renta ya no es la nominal del 30%, sino que puede ubicarse entre el 50% y 60% dependiendo de los gastos no deducibles e ingresos no gravables (tasa operacional).

En todo caso, la evaluación completa de los gastos debe incluir el análisis integral de la relación “Costo/beneficio”, pues si el gasto no genera efectos favorables en la renta, no tiene justificación económica.

#### **3.6.1 Normativa Internacional de Contabilidad**

La normativa internacional de contabilidad contempla varios aspectos relacionados con gastos. Sin embargo ante la legislación fiscal costarricense prevalece lo que indican los artículos 8 y 9 de la Ley del Impuesto sobre la renta.

La empresa debe manejar partidas por diferencias temporales referentes a gastos no gravados e ingresos no deducibles correspondientes a los registros



permitidos por normas internacionales de contabilidad pero que no aplican según Ley de Renta.

### **3.6.2 Normativa Fiscal**

Expone la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 8 que para que un gasto sea deducible del impuesto sobre la renta, éste deberá cumplir con una serie de requisitos. Primero, que sea necesario para obtener rentas gravables y segundo que esté respaldado por comprobantes fehacientes, suficientes y competentes. Básicamente estos son los puntos a considerar en un planeamiento tributario cuando se está elaborando la sección de gastos deducibles, si estos requisitos no se cumplen, y ante una eventual actuación por parte de la Administración Tributaria (AT), la empresa se expondría al riesgo de que le sean rechazados los gastos.

En cuanto a jurisprudencia, acerca de traslados de cargos que la AT le haya aplicado al contribuyente se puede citar la sentencia 00053 del 25 de junio del año dos mil cuatro, en esta sentencia la AT declaró como gasto no deducible los gastos de pago de vivienda a ejecutivos extranjeros de una empresa trasnacional de frutas, ya que constituye un salario en especie y no fue reportado como salario en la Caja Costarricense de Seguro Social, además no se contabilizaron las retenciones del impuesto sobre la renta. Por lo tanto la AT no aceptó dicho gasto como deducible del impuesto sobre la renta.

### **3.6.3 Cursos de Acción**

Todo gasto, para ser considerado como deducible del impuesto sobre la renta, deberá de cumplir en conjunto con los siguientes requisitos:

- 1) Estar directamente relacionados con un ingreso gravable.
- 2) Estar respaldado con comprobantes fehacientes, suficientes y competentes.



- 
- 3) En caso que estuviera sujeto al pago de un impuesto, que dicho impuesto haya sido declarado y pagado.

Se entiende por comprobantes fehacientes, suficientes y competentes, no solo las facturas, sino también informes, contratos o cualquier otro documento que compruebe que el servicio se ha recibido realmente, no solo basta con la presentación de la factura, debe existir evidencia que el servicio realmente se recibió.

### **3.7 Inventarios**

La empresa deberá considerar dentro de su inventario los activos disponibles para la venta, la materia prima y los que formarán parte del costo del producto terminado. Deberá considerar como erogaciones en el cálculo del costo de los bienes muebles los siguientes aspectos:

- El precio de adquisición de las mercancías y materias primas, incluidas las diferencias de cambio.
- Los gastos de transporte necesarios para poner la mercancía en el lugar de su utilización o expendio.
- Los demás costos directos e indirectos de adquisición, extracción o manufacturas.

La empresa, cuando realice la venta del inventario, debe registrar los gastos e ingresos correspondientes en el mismo período en que ocurran. En caso de pérdidas en los inventarios, se deberán registrar como gastos en el período en que éstas ocurran.

Es importante que la empresa mantenga un control sobre la obsolescencia de su inventario, con el fin de que éste refleje el verdadero valor en sus estados financieros.



---

### **3.7.1 Normativa Internacional de Contabilidad**

De acuerdo con la NIC 2 la empresa debe considerar como parte del costo todos los relacionados con la compra, inclusive aquellos de conversión, y todos los incurridos en el traslado del inventario a su ubicación y condición presente.

En caso de ser estos vendidos, el importe en libros de los mismos se debe reconocer como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación, es decir los ingresos relacionados con ese gasto.

### **3.7.2 Normativa Fiscal**

Se debe de traer a colación el tema tratado en la resolución # 52-01, por la AT, donde establece que los inventarios pueden ser llevados en la contabilidad por el método de inventario periódico o por el de inventario permanente, y su valuación deberá hacerse “únicamente” por PEPS o UEPS; Métodos de los minoristas; Identificación específica de costos individuales para aquellos productos que no son intercambiables entre sí.

La Administración Tributaria acepta, conforme a la NIC 2, como gastos deducibles en el período en que se incurran, toda pérdida por daño, deterioro u obsolescencia de inventarios, siempre y cuando éstas se respalden con comprobantes fehacientes, suficientes y competentes. Esto incluye certificaciones de contador público, como listados detallados de los inventarios destruidos por los conceptos antes indicados.

Existe variada jurisprudencia sobre el tema de inventarios, no obstante se retoma en este análisis el oficio 1361-03 de la Dirección General de Tributación



---

Directa, el cual trata sobre la destrucción de activos y cuyo tema se aplicará en el caso práctico de este trabajo.

Dicho oficio retoma la contabilización de los inventarios por medio de los sistemas permanente y periódico, específicamente el hecho de que la contabilidad del costo de ventas estará afectada por cualquier aumento o disminución en la cuenta de inventarios, así también se deja claro que todas las destrucciones de bienes deben estar respaldadas con pruebas que justifiquen el hecho.

También, el oficio 1051 del 8 de junio de 1995, en respuesta a una consulta vuelve a reiterar que los contribuyentes deben reflejar el verdadero valor de los inventarios, el cual se puede verse afectado por cambios en el precio de mercado, obsolescencia y baja rotación de las existencias, lo cual podrá deducirse a la base imponible del impuesto sobre la renta, siempre y cuando se encuentre las pruebas y documentación que respalden dichos importes. Este criterio de la AT sigue siendo válido en este año.

Por otra parte, el oficio 1134 del 10 de agosto de 1998, señala que se puede proceder con la destrucción del inventario, conservando toda la documentación del caso.

En conclusión, es clara la Administración al establecer las pautas a seguir en el caso de destrucción de inventarios, en cuanto a que es necesario contar con una certificación de Contador Público donde se indique en detalle los artículos que se están destruyendo, así como el costo de los artículos destruidos. Si el inventario se lleva a algún botadero de basura se recomienda guardar el comprobante que se recibe por parte del botadero.



---

### **3.7.3 Cursos de Acción**

La empresa debe considerar como una sana práctica que al final de cada período fiscal, hacer una evaluación del estado de los inventarios relacionados con la operación normal de la empresa. Lo anterior por que de acuerdo con la legislación fiscal se encuentra que se podrá hacer deducible en un solo período el importe correspondiente a los inventarios obsoletos o deteriorados, siempre y cuando se ampare con una certificación del Contador Público de la destrucción de estos inventarios, así como una lista detallada de los inventarios destruidos.

## **3.8 Inmueble, planta y equipo**

La utilidad en la venta de bienes inmuebles que sean activos fijos, se determina restando al precio de venta el costo fiscal.

El valor de venta debe ser el valor de que da el mercado, el cual será el acordado por las partes.

### **3.8.1 Normativa Internacional de Contabilidad**

La norma (NIC 36) establece que el valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable, así también se describen algunos indicadores para comprobar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo, para los cuales la NIC indica que la empresa estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable.

Así también se establece en la normativa contable internacional que los costos de los servicios diarios a la propiedad, planta y equipo a menudo descritos como "reparaciones y mantenimientos", son gastos, no adicionales a los costos, sin embargo éstos son deducibles del impuesto sobre la renta, en



tanto sean aplicados activos relacionados directamente con la generación de rentas gravables y se respalden con comprobantes autorizados por la AT.

### **3.8.2 Normativa Fiscal**

La legislación fiscal establece que los activos deben de registrarse al costo histórico, el cual comprende el monto pagado, más otros costos necesarios para ponerlo en uso. De acuerdo con esta última afirmación, tanto la NIC y la normativa fiscal coinciden en cuanto a los elementos que se incluyen en el costo. Por lo tanto, es importante considerar esta coincidencia para el ejercicio práctico que se verá más adelante.

En cuanto a los métodos de depreciación aceptados por la AT, se encuentran el de línea recta y el de suma de dígitos, este último solo en casos autorizados por esa misma Administración.

En el anexo 2 de la ley del impuesto sobre la renta se establece un importe límite de capitalización para considerar un gasto o un activo, este consiste en un costo unitario que no supere el 25% de un salario base (período 2006  $\phi$ 200.200), es decir si se pasa de este monto la empresa deberá registrar un activo, de lo contrario consiste en un gasto del periodo en que se dio.

Es importante que se tomen en cuenta, a la hora de realizar un planeamiento tributario, enfocado a la minimización de posibles riesgos fiscales que la empresa considere aspectos relacionados con las mejoras, para lo que la legislación fiscal establece que éstas son deducibles del impuesto a las utilidades.

Si por ejemplo en el período no se consideró por error la depreciación de algún activo, ésta ya no podrá ser tomada en cuenta en el período siguiente, así también el hecho de que se debe de mantener un registro auxiliar de los activos depreciables, que considere los siguientes datos:



- 
- a) Fecha de adquisición o de la siembra del cultivo;
  - b) Denominación o descripción del bien;
  - c) Cuota anual de depreciación y porcentaje respectivo;
  - d) Vida útil asignada al bien;
  - e) Numero de inventario del bien y su localización;
  - f) Método de depreciación utilizado;
  - g) Precios de costo o de adquisición y valor de las mejoras permanentes efectuadas;
  - h) Valor en libro del bien (precio de costo menos depreciación acumulada);  
y
  - i) Observaciones, cuando se estime necesario. (anexo 1 LISR)

### **3.8.3 Cursos de Acción**

La entidad deberá hacer una revisión exhaustiva de los registros de los activos fijos, considerando varios aspectos como porcentajes de depreciación aplicados versus los establecidos en el anexo #2 LISR; valorar los activos retirados por obsolescencia o deterioro que aún tienen valor en libros, ya que el gasto por depreciación no es deducible de impuesto sobre la renta. Para la última recomendación, será necesario hacer la solicitud de una autorización para deducir como gastos aquellos activos obsoletos. Si se desea cambiar el método de depreciación, por que los activos de la empresa se deprecian en forma acelerada o las tasas de depreciación son diferentes a las establecidas en el anexo #2 del RISR también se requiere una autorización de la administración tributaria.

## **3.9 Activos Intangibles**

Se considera este tema como un integrante importante de un planeamiento tributario, por cuanto hoy en día las empresas utilizan muy a menudo esta figura, sean estos licencias de software, leasing, marcas, patentes, entre otros, para los cuales el tratamiento fiscal se trata, en la resolución 52-01, donde se

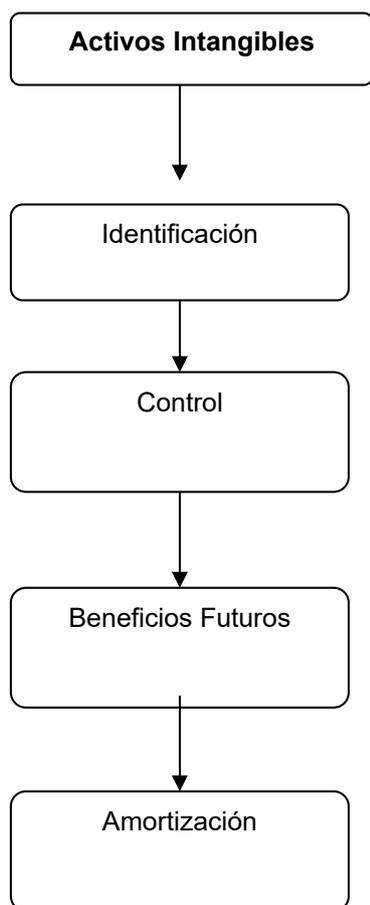


indica que será a cinco años. Para algunos de estos activos está permitido aplicarse la amortización en el periodo, lo cual genera un gasto deducible del impuesto sobre la renta, tal es el caso del software.

Por otra parte, en cuanto a las marcas, patentes, no se permite la amortización como deducible del impuesto sobre la renta.

Para que se de un reconocimiento como un activo intangible según la norma se debe cumplir con los requisitos de identificación, control, beneficio futuro tal como se muestra en el siguiente diagrama:

### Diagrama No. 9 Reconocimiento de Activos Intangibles





---

### **3.9.1 Normativa Internacional de Contabilidad**

La normativa internacional (NIC 38), establece que un activo intangible se valorará inicialmente por su costo el comprende tanto el precio de adquisición como cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso.

Algunas operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar al activo en las condiciones para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a estas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.

Se establecen expresamente la aceptación del gasto deducible por concepto de amortización del activo intangible, en forma sistemática, sobre los años que componen su vida, según lo dispone la NIC 38.

### **3.9.2 Normativa Fiscal**

Los derechos de propiedad intelectual, de fórmulas de otros activos intangibles similares como derechos de llave, marcas de fábrica, procedimientos de fabricación, no se deben tomar como gastos deducibles para el cálculo de la renta bruta. Por otra parte, los activos intangibles diferentes a los mencionados anteriormente podrán ser deducidos como gastos del periodo, como por ejemplo licencias de software, mejoras a la propiedad arrendada, entre otros.

De acuerdo con el fallo 287-2005 de la AT, ante consulta acerca de que si la amortización del software desarrollado por la empresa es un gasto deducible



---

de renta, la AT concluye que si la empresa incurre en ellos y son necesarios para la producción de sus ingresos, si está en su derecho de deducirlos de la renta bruta.

### **3.9.3 Cursos de Acción**

De acuerdo con la normativa fiscal analizada, las amortizaciones provenientes del costo de las licencias de software utilizados en la operación normal de la empresa, podrán ser deducibles del impuesto sobre la renta. Y en cuanto a los activos por concepto de marcas y patentes, éstos no podrán considerarse como deducibles.



---

## CAPITULO IV

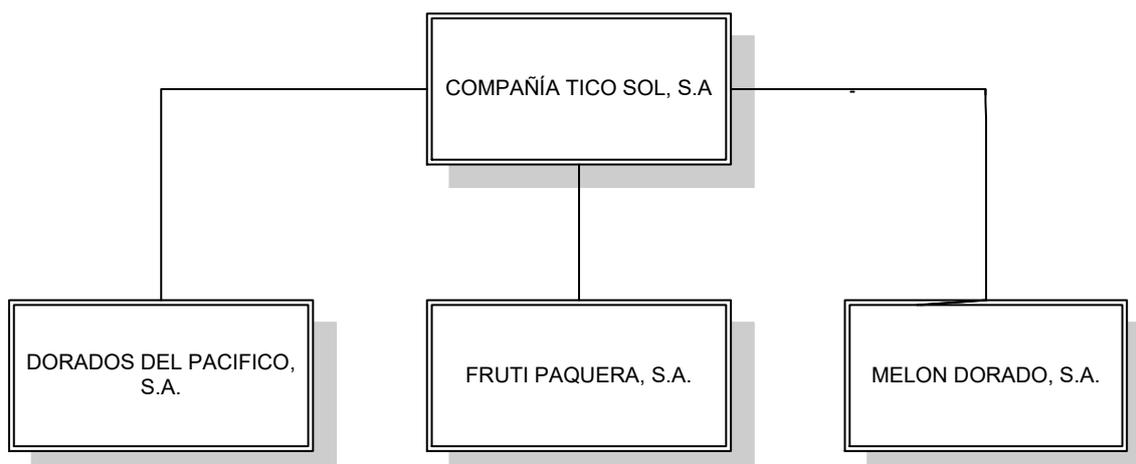
### DESARROLLO DE UN CASO ILUSTRATIVO DE LA APLICACIÓN DE UNA ESTRATEGIA FISCAL

#### Antecedentes de la situación actual de Fruti Paquera, S.A.

La empresa Fruti Paquera S.A. pertenece a la Compañía Tico Sol S.A., para una participación total de sus acciones en un 100%, desde el año 2004 mantiene una deuda equivalente a \$1.000.000, correspondiente a un préstamo concedido por Tico Sol S.A., para el pago de operaciones locales y del extranjero.

En el país la Compañía Tico Sol S.A., además de ser dueña de Fruti Paquera, S.A. también es dueña de Dorados del Pacífico S.A y de Melón Dorado, S.A., entre estas compañías existen operaciones de préstamos y servicios de estudios de suelo y abastecimiento de agroquímicos.

Para un mejor entendimiento se presenta el siguiente organigrama:





---

El deseo de los administradores es liquidar estas deudas y préstamos entre relacionadas para minimizar el riesgo fiscal que pudiera existir en ellas.

Por otra parte la empresa Fruti Paquera, S.A. posee inventarios de material de empaque en estado de obsolescencia y deterioro, que a la fecha se presentan en los Estados Financieros como inventario, el interés de la administración es dar baja a éstos, de una forma adecuada desde el punto de vista contable-fiscal.

Otro aspecto es que la empresa tiene una soda subvencionada, donde brinda producto a sus empleados, así como también para las atenciones a clientes que visitan la empresa, por este consumo interno, la administración desea saber el procedimiento fiscal relacionado.

En el análisis de antigüedad de saldos, se identificaron cuentas con algunos clientes de la zona del Pacífico, con vencimientos entre 90 y 120 días, para lo cual la administración desea dar de baja estas cuentas por cobrar, bajo la normativa fiscal.

## **Caso A. Cuentas por pagar a Compañía Tico Sol, S.A**

### **Situación Actual:**

La empresa Fruti Paquera S.A. mantiene un préstamo con la Compañía Tico Sol S.A. de \$1.000.000, otorgado para el pago de operaciones locales y del extranjero. Por ese desembolso la empresa Fruti Paquera S.A no firmó ningún documento o contrato de préstamo en el que se especifique el porcentaje de interés, la forma de pago, el respaldo, fecha de vencimiento, el pagaré, entre otros, que le debe cumplir a la Compañía Tico Sol S.A.



---

## Legislación Fiscal:

En cuanto a préstamos y financiamientos, la Ley del Impuesto sobre la Renta, indica que todo contrato de préstamo de financiamiento devenga un interés no menor a la tasa activa anual más alta que fije el Banco Central de Costa Rica, o, a falta de ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional.

De no existir contrato escrito, la Administración Tributaria puede presumir el ingreso por intereses dejados de percibir por parte de la empresa prestante, esto se da mucho en empresas relacionadas, las cuales por ser parte de la misma corporación (por ejemplo) se financian proyectos o bien el capital de trabajo.

Por otra parte el artículo 5, de la LISR, establece que forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tengan su justificación en ingresos declarados y registrados, para lo cual las empresas se encuentran en la obligación de demostrar el origen de tales incrementos, así como que los mismos han tributado.

Así también existe amplia jurisprudencia que precede las actuaciones de la Administración Tributaria, tal es el caso del oficio No. 198-2001 del 10 de julio del 2001 del Tribunal Fiscal Administrativo, que expone que por no contarse con respaldo documental “alguno” la Administración grava la suma por del incremento determinado por esta.

Es importante mencionar en este apartado el hecho de que el contenido mínimo de un contrato consiste en la mención de un pagaré, Indicación del vencimiento; el lugar en que el pago haya de efectuarse; el nombre de la persona a quien haya de hacerse el pago o a cuya orden se haya de efectuar; nombres y la firma de quien haya emitido el título, y del fiador cuando lo hubiere.



---

## **Análisis:**

Ante la situación anterior se identifica que la empresa Fruti Paquera S.A. se expone a un riesgo fiscal por dos razones ya que no cuentan con el contrato del préstamo efectuado por \$1,000.000,00, que especifique los términos de pago negociado, la tasa de interés, el plazo de vencimiento, entre otros. Debido a esta situación y tomando en cuenta la normativa fiscal, se presupone como un incremento de patrimonio no justificado. La AT procede en estos casos a gravar la suma de dinero por concepto de incremento patrimonial no justificado, ya que no cuenta con respaldos que lo justifique.

El préstamo al no tener definido el interés, y en caso de intervención de la AT, se aplicará la tasa activa de interés anual más alta definida por el Banco Central de Costa Rica, o bien, el promedio de esas tasas anuales según lo defina el Sistema Bancario Nacional.

Para la Compañía Tico Sol S.A, el recibir abonos de parte de Fruti Paquera S.A. , sin la existencia de un contrato formal, es un riesgo que la Administración Tributaria, puede considerar como un incremento injustificado en el patrimonio en la parte de los ingresos, que forman parte de la renta bruta. El incremento injustificado de patrimonio, deberá entenderse como la presunción que la Administración Tributaria podrá establecer, amparados en la legislación tributaria, el cual consiste en desconocer el pasivo y considerarlo como un ingreso que no se declaró oportunamente; de ahí el incremento en la base imponible para el cálculo del impuesto de la renta.



---

## Escenarios propuestos:

### Escenario 1

Aporte Adicional      XXX

Efectivo                      XXX

Fruti Paquera S.A registre la devolución de una parte del aporte adicional de Capital a Compañía Tico Sol S.A.

-----

Efectivo                      XXX

Cuenta por cobrar Fruti Paquera, S.A.                      XXX

-----

Compañía Tico Sol Recibe el dinero y cancela la Cuenta por Cobrar

### Escenario 2

Cuenta por pagar Cía Tico Sol, S.A.                      XXX

Efectivo                      XXX

Fruti Paquera S.A. cancela parte del préstamo a Compañía Tico Sol S.A.

-----

Efectivo                      XXX

Cuenta por cobrar Fruti Paquera, S.A.                      XXX

-----

La Compañía Tico Sol Recibe el Dinero disminuyendo la cuenta por cobrar



---

## **Recomendación:**

Es importante que la empresa Fruti Paquera S.A. confeccione un contrato por el préstamo, con la Compañía Tico Sol S.A., donde se formalice la relación comercial de ambas, y se mantenga en evidencia el pasivo que posee Fruti Paquera S.A. y el activo para la Compañía Tico Sol S.A., para no sufrir sanciones por parte de la AT. El contrato debe cumplir con los requerimientos arriba indicados tanto por el Código de Comercio y la Ley del Impuesto sobre la Renta.

## **Caso B. Destrucción de Inventarios Obsoletos**

### **Situación Actual:**

Fruti Paquera, S.A. posee inventarios de material de empaque en estado de obsolescencia y deterioro, que a la fecha se presentan en los Estados Financieros como inventario. El interés de la administración es destruir estos inventarios, de una forma contable-fiscal adecuada y cumpliendo con las disposiciones legales que la Administración Tributaria y otros entes recomiendan.

### **Legislación Fiscal:**

De conformidad con lo señalado en el artículo 8, inciso r) de la ley del Impuesto sobre la Renta; y el artículo 12 inciso m), del reglamento a dicha Ley, en lo que atañe que las pruebas que respalden la pérdida por destrucción de bienes, deben consistir en documentos certificados por la autoridad competente.



---

La Administración Tributaria ha autorizado proceder a los contribuyentes a efectuar la destrucción del inventario sin la presencia de un auditor fiscal, siempre y cuando se conserve toda la documentación fehaciente en respaldo de los asientos contables que al respecto se efectúen, en caso de una eventual fiscalización.

Los documentos o respaldos de la destrucción son los siguientes:

1. Listado de inventarios a destruir valorados.
2. Requisición de salida del auxiliar.
3. Copia de auxiliar de inventario para verificación del costo.
4. Certificación de un Contador Público que justifique el motivo del acto.

Al respecto, en el oficio 1051 del 8 de junio de 1995, la Administración Tributaria definió que los contribuyentes pueden deducir de la renta bruta la disminución en el valor del costo de los inventarios originada por estos conceptos, siempre y cuando estén debidamente justificados y documentados.

Así también, hay que tomar en cuenta que por la destrucción de inventario se debe cancelar el impuesto sobre las ventas, sobre el costo de los artículos, además de adjuntar al asiento contable la documentación suficiente que permita confirmar la veracidad de la transacción.

### **Análisis:**

Fruti Paquera, S.A., en su contabilidad tiene sobrevalorado la cuenta de Inventarios, al mantener material de empaque en estado de obsolescencia y deteriorado. Según los principios de contabilidad y las normas contables, el inventario debe reflejar el verdadero valor y en este caso no se está cumpliendo. Desde el punto de vista tributario, si la empresa Fruti Paquera, S.A, procede con la destrucción del inventario obsoleto y esa pérdida por obsolescencia puede ser considerada como un gasto deducible.



---

Además, por la destrucción del inventario, para efectos del Impuesto sobre la renta, Fruti Paquera S.A., deberá realizar la cancelación del impuesto de ventas tomando como base imponible, el precio de adquisición de ese inventario.

### **Recomendación:**

Realizar la destrucción del inventario de material de empaque cumpliendo con los requisitos que procede para su destrucción, adjuntando, además todos los documentos que respalden para este procedimiento, como el listado de inventarios que se van a destruir, su valor, la fórmula de requisición que demuestre su salida del inventario, anexar el auxiliar del inventario, el asiento contable y la certificación de un Contador Público que respalde la destrucción. Y de esta forma la empresa Fruti Paquera S.A, pueda deducir de su renta bruta el monto de esa destrucción, debidamente justificado y documentado.

### **Caso C. Consumo Interno**

#### **Situación Actual:**

La empresa Fruti Paquera, S.A. tiene una soda subvencionada, para atención a sus empleados, en dicha soda la empresa pone a disposición producto a sus empleados, así como también para las atenciones a clientes que visitan la empresa. Por este consumo interno, la administración desea saber el procedimiento fiscal relacionado.



---

## **Legislación Fiscal:**

En materia de consumo interno, el Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las ventas, indica que “forman parte del hecho generador según el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, que ocurre en la fecha en que tales actos tienen lugar”. Como complemento a esta norma, se indica en el artículo 17 de la Ley en cuestión que la base para el cálculo del impuesto es sobre el precio de adquisición o costo de la mercadería o servicio.

## **Análisis:**

La empresa Fruti Paquera, S.A. al poner a disposición de sus empleados y clientes visitantes, parte de su producto, puede registrar como gasto deducible la cantidad que dispone para tal efecto, al momento de calcular el impuesto sobre la renta, siempre y cuando, cancele el impuesto de venta correspondiente al costo de dicho producto que pone a disposición de sus clientes y empleados.

## **Recomendación:**

Fruti Paquera, S.A. puede registrar como gasto deducible en su contabilidad el monto correspondiente al producto, que destina para uso en la soda de sus empleados y para atención de sus clientes visitantes, previo registro y pago del impuesto sobre la venta correspondiente a la cantidad que pone a disposición.



---

## **Caso D. Incobrables**

### **Situación Actual:**

Al realizar el análisis de antigüedad de saldos, se encontraron cuentas con algunos clientes de la zona del Pacífico, con vencimientos entre 90 y 120 días, para lo cual la administración desea poner como incobrables estas cuentas por cobrar, cumpliendo con la normativa fiscal.

### **Legislación Fiscal:**

Se debe considerar en este apartado lo establecido en el artículo 7 de la Ley, del Impuesto sobre la Renta, lo cual indica que la renta neta será el resultado de restarle a la renta bruta todos los costos y gasto que hallan sido útiles, necesarios y pertinentes para producir rentas gravadas, debidamente comprobados con documentación fehaciente.

Por otra parte el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su inciso e) señala que son deducibles las “deudas manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y se hayan agotado las gestiones legales para su recuperación, a juicio de la Administración Tributaria y de acuerdo con las normas que se establezcan en el Reglamento de esta Ley”.

### **Análisis:**

Las cuentas por cobrar que mantiene la empresa Fruti Paquera, S.A. con otras empresas, a las que la primera vendió producto, poseen un atraso entre 90 y 120 días, a pesar que la empresa realizó las gestiones necesarias para su cobro. Por tal motivo, la administración desea registrar como incobrables esas cuentas, siguiendo los procedimientos que la Administración Tributaria tiene establecido para ello.



---

En la contabilidad estas cuentas se encuentran debidamente registradas y respaldadas por comprobantes, y corresponden en su totalidad al producto de las operaciones normales y habituales del negocio. A criterio de la administración de la empresa, ya se cuenta con los requisitos que la Administración Tributaria solicita para registrarlas como incobrables. Se cuenta con una certificación de un abogado que indica que las deudas son incobrables por cuanto se realizaron todos los trámites necesarios para su cobro, y además se tiene documentación que comprende estados de cuenta, cartas a los clientes cobrando dichas cuentas, entre otros documentos.

### **Recomendación:**

Al haber realizado todas las gestiones administrativas y legales para el cobro de esas cuentas y al no haber obtenido ningún abono y al ser estas cuentas producto del giro habitual del negocio de Fruti Paquera, S.A, se recomienda trasladarlas como incobrables y ese gasto tomarlo en cuenta como deducible, al momento de presentar la declaración del impuesto sobre la renta.



---

## Resumen del caso

Cuando una empresa realice un préstamo con otra empresa afiliada u otra similar, se debe confeccionar un contrato que indique aspectos como el porcentaje de interés, la forma de pago, el respaldo, la fecha de vencimiento, se debe confeccionar el pagaré y ser firmado por los responsables de cumplir con esa obligación. De tal manera que la obligación financiera de una empresa con otra, quede evidenciada con suficientes pruebas, que no hagan presumir a la Administración Financiera de la existencia de un aumento injustificado en el patrimonio y para evitar sanciones por parte de esta Administración.

El valor del inventario debe ser mantenido actualizado a su valor real, para cumplir con lo que dictan los principios y normas contables y a nivel tributario no tener el riesgo de sufrir sanciones. En caso de destrucción del inventario proceder según lo indica la AT y tomar en cuenta este procedimiento al momento de calcular el impuesto sobre la renta.

El autoconsumo de productos y servicios que forman parte de la actividad habitual de la empresa, pueden ser considerados como gastos deducibles en la contabilidad y en el cálculo del impuesto sobre la renta.

Cuentas por cobrar que forman parte del giro habitual de las operaciones del negocio, que han sobrepasado el tiempo de cobro, por las que se han agotado todas las acciones administrativas y legales para su cobro y ha resultado infructuoso, se pueden registrar como incobrables en la contabilidad y tomar en cuenta ese gasto por incobrable a la hora del cálculo del impuesto sobre la renta.



---

## CONCLUSIONES

1. Se identificó que las empresas costarricenses deben de estudiar que parte de las NIC'S y NIIF'S son relevantes con relación a la Ley de Renta, y con relación a las necesidades de las empresas.
2. Se abarcaron temas como la reorganización, fusión, cierre de operaciones, apertura de empresas, que específicamente no se encuentran regulados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, no obstante se consideraron tanto jurisprudencia como algunos artículos de la LISR, que pudieran afectar estos temas.
3. Con relación al Good Will existen varios aspectos que se deben considerar al determinar el valor de la empresa como la cartera de clientes, la habilidad del empresario, el prestigio que goza la empresa, la experiencia, la técnica, la competencia, las marcas, las patentes, la organización, las relaciones comerciales que posea la empresa, su publicidad, las relaciones comerciales y el grado de cumplimiento de la ley.
4. El Good Will, para efectos fiscales no contribuye positivamente en la reducción del impuesto sobre la renta, ya que no es un gasto deducible del mismo, sin embargo, se debe considerar financieramente ya que incrementa el valor de los activos y da una idea general del valor de la empresa, para tomar la decisión de adquirirla o no.
5. Es necesario para las empresas el conocer el efecto de los anticipos, las cuentas a favor en la administración tributaria, las pérdidas acumuladas, la renta presuntiva, los descuentos Tributarios, entre otros,



---

para el buen manejo de los impuestos. Para ello se requiere de una adecuada planeación tributaria.

6. Todo gasto para ser considerado como deducible del impuesto sobre la renta, deberá estar directamente relacionado con un ingreso gravable, estar respaldado con comprobantes fehacientes, suficientes y competentes y en caso que estuviera sujeto al pago de un impuesto, el mismo haya sido declarado y pagado.
7. Para formular una adecuada planeación tributaria, con respecto al manejo de activos, se debe realizar una revisión exhaustiva de la base de datos de los activos fijos, considerando varios aspectos como porcentajes de depreciación aplicados revisándolos con los establecidos en el anexo #2 LISR; valorar los activos retirados por obsolescencia o deterioro que aún tienen valor en libros, ya que el gasto por depreciación no es deducible de impuesto sobre la renta. En este caso será necesario hacer la solicitud de una autorización para deducir como gastos los activos obsoletos.
8. Las amortizaciones provenientes del costo de las licencias de software, utilizadas en la operación normal de la empresa, podrán ser deducibles del impuesto sobre la renta. Y en cuanto a los activos por concepto de marcas y patentes no se podrán considerar como deducibles, por cuanto la legislación fiscal no lo permite.
9. La estrategia fiscal es un recurso que las empresas pueden utilizar con la ayuda de consultores expertos en la materia, ya que es una herramienta importante que brinda asesoría a las entidades en la toma de acciones organizacionales, contables, financieras y fiscales, con el fin de hacer más eficiente sus operaciones, que permita el cumplimiento de sus objetivos estratégicos y sus obligaciones tributarias.



- 
10. La importancia de la estrategia fiscal consiste en que sirve como una herramienta que le permite a la administración de la empresa tomar decisiones dirigidas al cumplimiento de los objetivos, que tomando en cuenta la minimización del riesgo fiscal, posibles ahorros fiscales, disminución de costos, aprovechamiento de recursos, todos estos enfocados a la misión y visión de la empresa.
  
  11. Los elementos externos que se deben de considerar al elaborar una estrategia son, el sector industrial donde se desarrolla la empresa, las políticas económicas del país, la competencia, la comercialización del producto, el segmento del mercado al que esta dirigido la empresa, el recurso humano necesario.
  
  12. Los factores internos también deben de formar parte de una estrategia, tales como estructura organizacional, recursos tecnológicos, humanos y financieros, la misión y visión, se deben considerar objetivos planteados para cumplir con los planes globales de la organización.
  
  13. Se considera que una estrategia fiscal debe ser elaborada por un equipo interdisciplinario formado por , el conjunto de profesionales entre expertos en materia tributaria, Contador Público, Analista Financiero, Asesor Jurídico, Analista de Mercadeo de tal forma que logre evaluar el entorno interno y externo abarcando la empresa como un todo.



---

## GLOSARIO

**Administración Tributaria (AT):** Es el órgano administrativo responsable de recibir y fiscalizar los impuestos, que todos los contribuyentes deben cancelar. Está facultado para dictar normas generales para la aplicación correcta de las leyes tributarias.

**Ministerio de Hacienda:** Este ministerio forma parte del gobierno central de la República de Costa Rica, su función más importante es la de dictar, establecer y ejecutar la política hacendaria, que incluye la administración tributaria, la aduanera, la fiscalización y la recaudación de los impuestos.

**Contribuyentes:** Son los responsables directos del pago de los impuestos, sobre los cuales recae directamente la obligación tributaria. Pueden ser personas físicas o jurídicas.

**Obligación tributaria:** Nace entre el Estado y los contribuyentes, éstos últimos deben cumplir con el pago de los impuestos que por ley están establecidos.

**Legislación tributaria:** Comprende todo el marco jurídico que crea la estructura de los impuestos.

**Jurisprudencia:** Son interpretaciones de la normas jurídicas que hacen los tribunales de justicia, en sus fallos y resoluciones al momento de la aplicación de las leyes.

Para este estudio la jurisprudencia es muy importante, ya que la Administración Tributaria, se apoya en criterios emitidos, por ellos, en casos similares, para atender consultas o fundamentar actuaciones fiscalizadoras en empresas del sistema nacional. Es un apoyo para el contribuyente, ya que podrá determinar



con mayor exactitud la interpretación de la legislación tributaria, por parte de la Administración Tributaria.

**Plantación tributaria:** La Planeación Tributaria requiere de una concepción global de las necesidades de una empresa, relacionando aspectos como la estructura social, el tipo de organización, los elementos de tributación y otros (financiero y administrativo). Abarca temas sobre alternativas sobre capital y accionistas, endeudamiento, adquisición de bienes, fusión y escisión de empresas, valoración de empresas, plan de remuneración laboral, inversión extranjera régimen cambiario, alternativas de ingresos, de costos y gastos, donaciones, descuentos tributarios, pago diferido de impuestos, procedimiento tributario, inventarios, activos fijos e intangibles.

**Renta bruta:** Es el conjunto de ingresos o beneficios percibidos o devengados en el período proveniente de cualquier fuente costarricense, se produce por explotación o negocio de bienes inmuebles, colocación de capitales, por actividades empresariales, emisión de certificados de abonos tributarios, entre otros.

**Exclusiones a la renta bruta:** Aspectos como aportes de capital, revaluaciones de activos, utilidades, dividendos, participaciones sociales, renta de contratos sobre bienes o capitales, herencias, bienes gananciales, premios de la lotería nacional, donaciones, ganancias de capital no habituales.

**Habitualidad:** Se entiende como la actividad a la que se dedica una persona o empresa de manera principal y predominante y que ejecuta en forma pública y frecuente y a la que dedica la mayor parte del tiempo.



---

**Gastos deducibles:** Son gastos que se incluyen en el cálculo de la renta bruta y deben ser gastos necesarios para obtener ingresos gravables, que se haya cumplido con la obligación de retener, que estén respaldados por comprobantes autorizados por la Administración Tributaria.



---

## BIBLIOGRAFIA

Parra, A. (2003). Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Tercera Edición. Editorial Legis.

Roldán, M. (2004). "El papel de los Contadores y Auditores", Revista El Contador (37). P.14-16.

Mora, V. (2005) "La Profesión Contable como un todo". Revista El Contador (39). P.15.

Chinchilla, M. (2005) "Responsabilidad Tributaria del Contador Privado". Revista El Contador (40) P.4.

Azofeifa, F.(2006) "El futuro de las normas internacionales". Revista El Contador (42). P.13.

[www.hacienda.go.cr/sinalevi](http://www.hacienda.go.cr/sinalevi)