

Artículos de interés especial:

"Editorial"

"Diferencias entre el actual Impuesto de Ventas y el IVA."

"NIIF PYMES. Parte 2".

"Sobre la discrecionalidad en materia tributaria"

"Actitud"

Secciones:

Editorial.	1
Diferencias entre el actual Impuesto de Ventas y el IVA.	3
NIIF PYMES. Parte 2.	8
Sobre la discrecionalidad en materia tributaria.	12
Actitud.	15
Ley, Resoluciones.	17
Proyecto de Ley para el cumplimiento del estándar de transparencia fiscal.	18
Noticia: La información financiera para la toma de decisiones.	19
Eventos y Temas de Importancia.	21

EDITORIAL

LICDA. CARMEN SÁNCHEZ MURILLO, MAF

Gerente División de Estrategia y Negocios
Grupo Camacho S.A.

En el entorno empresarial están sucediendo una serie de cambios y circunstancias que obligan a todo empresario, a evaluar las condiciones en las que su empresa está operando y su habilidad para adaptarse a nueva normativa, no solo tributaria o contable-tributaria, sino inclusive económica, comercial, legal, laboral, ambiental, entre otros.

El nuevo gobierno de la República ha anunciado desde tiempos de campaña la necesidad de una reforma fiscal, como ha ocurrido por los últimos cuatro periodos presidenciales; sin embargo, a diferencia de sus predecesores, tanto la Presidenta Chinchilla como la fracción oficialista en la Asamblea Legislativa, le han dado un lugar prioritario en agenda, condicionado únicamente a signos de reactivación económica, tras la crisis de los dos últimos años. Ya altas autoridades gubernamentales, han dicho que los signos esperados se estaban viendo y que para finales de este año, habría un proyecto de reforma tributaria.

Hay presión nacional para mejorar la infraestructura y la prestación de los servicios del Estado; el gobierno debe buscar los recursos necesarios sin desestimular la economía; esto inevitablemente lleva a mejorar los índices de recaudación de los impuestos que son debidos. Esto lo lograrán de dos maneras: ejerciendo las facultades que actualmente otorgan las leyes para gestionar, fiscalizar, recaudar y sancionar, así como dotando de herramientas más efectivas, económicas y eficaces para lograr el objetivo. Asimismo, para evitar que una gestión más eficaz en materia fiscal genere una mayor presión sobre el ciudadano, deberán mejorar la normativa impositiva para hacer "que cada quien contribuya conforme su capacidad", aspiración quizá idealista de todo sistema tributario, que se fundamente en los principios de solidaridad.

EDITORIAL

Esto lo lograrán evolucionando la normativa especialmente de impuesto de renta e impuesto general sobre las ventas, a estadios más acordes con la realidad económica nacional y regional, que hoy sobrepasa el concepto territorial o geográfico y reporta a una zona de libre comercio creada desde la entrada plena del Convenio CAFTA-DR.

Además, hay una fuerte presión internacional para que el país y su normativa se alineen con el objetivo quizá que global de evitar el fraude fiscal y el lavado de dinero; obviando las amenazas realizadas a nuestros países, esta es una necesidad de sociedad; más allá de actuar por miedo a sanciones económicas o comerciales, como país debemos apoyar la lucha contra este cáncer porque causan retroceso y son obstáculos para la consecución del bienestar colectivo. Por supuesto que en esa tarea deben observarse los derechos de los contribuyentes y ciudadanos en general, evitando el atropello por el atropello o la aplicación de normas diseñadas para economías desarrolladas, sin consideración de la adaptación necesaria de las mismas a las realidades concretas que desde nuestras empresas son palpables limitantes a la adopción plena de las normas exitosas en orbes distintos, por sus niveles de desarrollo.

En el ámbito contable, esta década y más recientemente, los dos últimos años han traído un cambio normativo total. La necesidad de entregar información confiable, en un lenguaje universal, ha llevado a las dos principales instituciones a nivel mundial a homologar normativa. Esto ha implicado que las Normas Internacionales de Información Financiera (antes NICs) adoptadas en el 2001 en el caso de Costa Rica, están sufriendo constantes modificaciones y están en proyecto muchas otras. Su adaptación en un medio como el costarricense ha sido difícil, dado que un altísimo porcentaje de las empresas son micro, pequeñas y medianas y el costo beneficio de su implementación no se justifica. Esto llevó a la emisión de normativa NIIF para PYMES, ya adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y de implementación en este año 2010.

Es este aspecto vital, la oportunidad de oro para que los agentes económicos evalúen de manera profunda, el costo beneficio de optar, en los casos que es viable según la misma normativa, por una adopción de la norma plena -hoy conocida como la norma contable full- o si por el contrario es más conveniente en un horizonte de mediano y largo plazo, la adopción de la nueva normativa en la que califican la mayor parte de las empresas costarricenses. Lo que es claro es que para efectuar esta decisión, es necesario diagnosticar esta valoración y que una vez adoptado un cuerpo normativo, tener plena claridad que aunque ambas normas son válidas, no lo es la combinación de las mismas, pues transgrede de manera flagrante el principio de unicidad de las normas mismas.

En este boletín comentamos sobre el potencial impuesto al valor agregado como impuesto sustitutivo del impuesto general sobre las ventas; aportando elementos de análisis para el empresario al determinar el potencial impacto en su quehacer. Se desarrolla la segunda parte del análisis de las principales diferencias entre la norma plena y la norma PYME a nivel contable. El artículo de carácter legal desarrolla el ámbito de la arbitrariedad cuando la administración tributaria debe recurrir a la aplicación de técnicas de análisis estadístico para estimar la base imponible de una omisión o una diferencia.

Les recordamos que **VIPTax** es un servicio de apoyo tributario en el quehacer de los altos ejecutivos de nuestros clientes. Por favor háganos saber sus temas de interés a mbriceno@viptax.cr

“DIFERENCIAS ENTRE EL ACTUAL IMPUESTO DE VENTAS Y EL IVA”

LIC. CARLOS H. CAMACHO CÓRDOBA, MAF

Presidente
Grupo Camacho S.A.

En un momento como el actual, donde se retoman los bríos del Poder Ejecutivo para provocar la iniciativa legislativa en relación con la necesidad de efectuar una reforma tributaria, que tiene años de añejamiento en el archivo legislativo, vale la pena repasar qué son las diferencias fundamentales entre el impuesto de ventas actual y el impuesto de valor agregado (IVA) tal y como está presentado en el archivo legislativo.

Este proyecto de reforma fue originalmente presentado en abril de 2002, por la Administración Rodríguez Echeverría, precisamente en su salida. Consumió toda la Administración Pacheco de la Espriella e incluso fue votado en primer debate en febrero de 2006, declarándose inconstitucional por procedimientos legislativos en aquel momento. Entre otros aspectos el proyecto de ley, desde entonces necesario a los efectos de la mejora de la recaudación, procuraba darle actualidad a la forma de sujetar los consumos de bienes y servicios a una moderna forma de gravar con un impuesto de valor agregado versus el actual de impuesto de ventas. Procederemos a repasar las principales diferencias entre el uno y otro.

Ámbito de aplicación: En el caso del actual impuesto de ventas, la sujeción lo es de carácter general en relación con las ventas de mercancías y de manera excepcional, algunos servicios en concreto indicados en el artículo primero de la ley, donde por su construcción, opera el principio de reserva material de ley del artículo 121.13 del Constitución Política de Costa Rica, , así como en acatamiento de la norma particular del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 6 in fine, que indica:

“La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.”

A pesar de que se reconoce que existe jurisprudencia en el sentido de gravar los servicios incorporados en la venta de mercancías , dicha interpretación parece carecer de fundamento normativo y por ende, susceptible a ser cuestionada su constitucionalidad, dando el derecho al contribuyente a ampararse en virtud de esta norma, por ejemplo el servicio de instalación en el caso de la venta de mercancías, la jurisdicción va en la línea de sujetarlo en virtud de su indivisibilidad, cuando sean prestados por el mismo vendedor de las mercancías. Se entiende, que la norma relativa a la sujeción de los servicios del artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, lo es de carácter taxativo, conocida como lista cerrada o sea “numerus clausus”. Cuando se confunde este concepto, se cae en aplicar lo establecido en el artículo 11 de la ley que indica: “b) El valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas de mercancías gravadas, siempre que sean suministrados por terceras personas y se facturen y contabilicen por separado”. (El subrayado no es parte del original).

Continúa en página 4

“DIFERENCIAS ENTRE EL ACTUAL IMPUESTO DE VENTAS Y EL IVA”

¿Se trata de una exención o de una operación no sujeta?, en efecto se trata de una no sujeción, que por tanto, debemos entender a la luz de que el artículo 1 es un artículo cerrado de sujeciones en relación con servicios, como una norma meramente didáctica, que no causa diferencia jurídica, en el sentido que un tercero prestador de los servicios descritos en el b) del artículo 11 no es sujeto del impuesto por dicha actividad, bajo ninguna circunstancia, razón por la que se puede llegar a concluir el carácter accesorio y didáctico de esta norma.

En las normas modernas del IVA, modelo que sigue el proyecto que aun se encuentra en la corriente legislativa y respecto del cual la Administración Chinchilla Miranda, tiene la opción de mantener y someter a discusión legislativa, se fundamenta en la inclusión de manera general de todos los bienes y servicios al ámbito de aplicación del impuesto. En primera instancia hay que resaltar la significativa evolución del concepto de actual aplicación a mercancías, hacia el concepto de bienes, lo que es inclusivo de toda transacción que por la definición misma de la norma propuesta lo será todo aquello que no sean servicios, mucho inspirado en las normas que recogen las Directivas de la Unión Europea y que han permeado la norma modelo, sea la norma española, que se toma como referente a los efectos de este proyecto.

Estamos ante sujeción al IVA de todo acto económico, incluyendo manifestaciones singulares tales como la transmisión de intangibles, por ejemplo, propiedad intelectual, manifestación que en la actual sujeción está fuera del ámbito de aplicación del impuesto o concreciones de riqueza, como lo pueden ser los inmuebles con una exención especial, que deja a los mismos sujetos con derecho de deducción, aspecto que de manera concreta abordaremos en el siguiente concepto. Es fundamental, por la participación que tienen en el PIB actual, la inclusión de todos los servicios en la sujeción del impuesto en el proyecto en mención, el cual muda el carácter excepcional del actual impuesto de ventas conforme la norma descrita en contraste con la inclusión total. La actual participación del sector servicios en el PIB es de un 68%, lo que puede extrapolarse a efectos de determinar los efectos en la recaudación aun manteniendo la tarifa general, aspecto que trataremos más adelante.

Otro efecto indirecto de la inclusión de la economía de servicios, en la sujeción universal al IVA, lo es el relativo al control cruzado de estos sectores, en concreto en lo que mencionaremos con relación al cambio del concepto de deducción en relación con lo que los contribuyentes del impuesto informarán de sus operaciones con terceros, serán fuente primaria de información que tanto trasciende a efectos de IVA como lo que se refiere a las bases de incorporación en el impuesto de sociedades (IS) o en el impuesto de renta de las personas físicas (IRPF), así como el particular régimen de los no residentes (INR), mediante la aplicación del concepto de la inversión del sujeto pasivo a efectos de no distorsionar los proveedores locales sujetos a IVA que enfrentarían un agravio comparativo, en caso de que los prestadores de servicios en particular no estuviesen sujetos por este medio remedial.

Continúa en página 5

“DIFERENCIAS ENTRE EL ACTUAL IMPUESTO DE VENTAS Y EL IVA”

Evidentemente esto comporta un aumento por múltiplos en el número de los contribuyentes del impuesto, visto el creciente significado de los prestadores de servicios en la actividad económica de Costa Rica.

Criterio de deducción: En el actual impuesto de ventas se establece un criterio restrictivo de deducción conocido como el criterio de incorporación física. Este aspecto se encuentra reglado en el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre las Ventas, que indica: *“El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o “internaciones” que realice durante el mes correspondiente. El crédito fiscal procede en el caso de adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la elaboración de bienes exentos del pago de este impuesto, así como sobre la maquinaria y equipo que se destinen directamente para producir los bienes indicados.*

Asimismo, el crédito fiscal se otorgará sobre la adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la producción de bienes que se exporten exentas o no del pago de este impuesto. (El subrayado no es del texto original).

Es claro que este criterio, en apariencia transparente, no lo es en la práctica y genera constantes situaciones litigiosas entre los contribuyentes y la Administración, aspecto que a la vez provoca la generación de criterios aplicativos en sede administrativa, que en algunos casos retuerce el criterio efectivo de incorporación a efectos de dejar al contribuyente en condición de no tener el derecho de deducción.

En contraste con el criterio antes dicho, el proyecto de IVA en análisis, crea un sistema de deducción que permite aplicarse las cuotas soportadas de IVA bajo un criterio de deducción financiera. Quiere decir esto, que excepción hecha de los casos especiales, de prorrata general y prorrata especial, o el caso en que el contribuyente actúa como consumidor final de los bienes o servicios, son deducibles todas las cuotas de impuesto pagadas, sin restringir al criterio de la actual ley de ventas, en relación con la necesaria incorporación física. Esto fundamentalmente liga con la mención hecha al control cruzado que se aumenta en relación con el impuesto directo, sea como concepto general del de renta, vista la revelación de los contribuyentes en la cadena de valor de las cuotas soportadas con propósito de obtener el derecho de deducción. Existen normas particulares de afectación de los bienes a la actividad que comportan límites al derecho de deducción en el tanto el mismo, sufra afectaciones parciales a la actividad económica, o sea desafectado en el caso de bienes duraderos, por lo general activos de propiedad planta y equipo, en caso que dicha desafectación ocurra con anterioridad a la terminación de la vida útil estimada del bien.

Requerirá el aspecto de corrección de las cuotas deducibles contar con una contabilidad que se dedique al control del IVA en su conjunto, así como la respectiva conciliación entre estos controles con la contabilidad financiera de los contribuyentes. El poder recoger el criterio de deducción financiera permite a la vez una reducción importante en los costos de las actividades económicas en la cadena de agregación de valor, con lo que se reducen los efectos eventualmente inflacionarios que se le han atribuido al impuesto indirecto, tal como el IVA.

“DIFERENCIAS ENTRE EL ACTUAL IMPUESTO DE VENTAS Y EL IVA”

Los créditos fiscales que siguiendo el criterio de incorporación física, se dejan de deducir, comportan lo que los doctrinarios han dado en llamar la piramidación del impuesto, es decir, al no tener derecho de deducción de la cuota soportada se incorpora la misma en la estructura del costo y se transfiere en precio y no en valor añadido, lo que en efecto provoca que en el proceso de asumir este nuevo modelo se valoren claramente las condiciones en las que el destinatario final es el único que carece de repercutir económica y jurídicamente la cuota soportada, puesto que es a él y a nadie más en la cadena de valor que el impuesto está destinado.

Es en virtud de lo anterior que en los casos de tener opción de buscar un momento oportuno para asumir un impuesto de estas características se aconseja sea en momentos como el que actualmente experimenta Costa Rica de baja inflación-nominal al menos-para palear eventuales disparadores en condiciones de inflación alta.

La tarifa del impuesto. Aunque en principio se asume que la alícuota o tarifa del impuesto general sobre las ventas es del 13% debemos llamar la atención de que ésta es la tarifa general, existiendo conceptualmente y de manera concreta diversas tarifas en el actual impuesto, por ejemplo, la tarifa o alícuota del 10% que aplica a la venta de madera en troza que no la encontraremos en la ley del impuesto sobre las ventas, sino en la ley 7575, Ley Forestal en el artículo 42 que indica:

"La madera pagará un impuesto de ventas igual al impuesto general de ventas, establecido en la ley No. 6826, del 8 de noviembre de 1982, menos tres puntos porcentuales."

De igual manera existe una tarifa diferenciada en el caso del consumo eléctrico conforme lo establece en el artículo 10 de la citada ley que indica: *"Al consumo de energía eléctrica se le aplicará la tarifa arriba mencionada, con excepción del consumo de energía eléctrica residencial, cuya tarifa será permanentemente de un cinco por ciento (5%)."*

Es importante también, hacer notar una tarifa implícita en el ordenamiento que se debe extraer del análisis del tratamiento concreto de las exportaciones, las mismas están sujetas a una tarifa del 0% y no como se entiende de manera errónea, que se encuentran exentas. Conforme el párrafo segundo del artículo 9, lo que comporta un error legislativo significativo, visto que los exentos carecen de derecho de deducción. Nótese que el artículo 4 párrafo tercero ilustra lo afirmado indicando: *"Todos los exportadores, contribuyentes o no contribuyentes de este impuesto, están obligados a presentar declaraciones."* Si son contribuyentes los exportadores, de otra manera no estarían sujetos a la obligación de declarar pero a los efectos de no afectar el precio de exportación con impuestos internos, esto lo aclara aunque no de la manera que deseáramos, el artículo 14 de la aludida norma al indicar: *"Asimismo, el crédito fiscal se otorgará sobre la adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la producción de bienes que se exporten exentas o no del pago de este impuesto."* (El subrayado no es del original) Nótese que se debe desdejar al legislador al confundir la tasa cero, que sí da derecho de deducción con las actividades exentas que no tienen tal derecho.

Continúa en página 7

“DIFERENCIAS ENTRE EL ACTUAL IMPUESTO DE VENTAS Y EL IVA”

Esta precisión comporta un mecanismo de neutralizar el efecto de competitividad en el mercado internacional, aspecto evidente, pero puede a la vez ser un mecanismo, al que se acuda en la fase de discusión legislativa para evitar que un impuesto cuyo hecho generador lo es objetivo, caiga en una interminable lista de sujetos exentos, con lo que se depone el interés de no piramidación ya que el exento no tiene derecho de deducción con lo que se le hace un flaco favor a quien se le considera sujeto exento, visto que tendrá que asumir como consumidor final-directamente en su estructura de costos-el impuesto soportado, teniendo que acudir al precio, como único mecanismo de resarcimiento con los dos efectos: en primera instancia generar un aumento en los factores de aceleración de la inflación y en segunda instancia quebrantando la cadena de deducciones que otros agentes económicos que no actúan como consumidores finales pueden tener que soportar, quedando las cuotas de IVA ocultas en precios de bienes y servicios.

Una adecuada manera de evitar que un impuesto objetivo sea distorsivo y distorsionado es precisamente mediante el uso hábil de parte del legislador de tarifas diferenciales, las que provocan derechos proporcionales de deducción evitando las dos consecuencias antes descritas.

Conclusiones: Se puede llegar a unas primeras conclusiones en el inicio del abordaje de tan significativo cambio del actual impuesto de ventas a uno de valor agregado o valor añadido como lo nombra la norma madre.

En primer lugar, la incorporación de un universo de nuevos contribuyentes, se requiere contar con el aparatage administrativo en la Dirección General de Tributación, para inscribir, recibir, controlar y constatar el cumplimiento de estas nuevas obligaciones o el nacimiento de los nuevos obligados. En segundo lugar, los contribuyentes nuevos habrán de efectuar importantes cambios en sus sistemas de administración de la información contable para poder cumplir con las exigencias de registros auxiliares que requiere esta mudanza de conceptos. En tercer lugar, no hay duda que la herramienta de un impuesto de valor agregado con las características aquí indicadas, conllevará un importante aumento de la recaudación, pero requiere de una Administración Tributaria, lista en materia del proyecto de Tributación Digital.

Por último, el asumir este modelo de tributación indirecta prepara a Costa Rica a lo que ya es un importante retraso en la agenda de integración económica en particular con Centroamérica cual es el poder dejar que se establezca el IVA regional, con la particularidad de poder deducir el impuesto soportado en otros países de la región, lo que aumenta la competitividad regional y costarricense, respecto del resto del bloque del área que de momento esperan la entrada de nuestro país a un régimen que compatibilice la neutralidad de las transacciones intrarregionales tal y como se modela en las Directivas Europeas en el tratamiento de las operaciones intracomunitarias en aquella región económica.

“NIIF PYMES.

Parte II”

RONALD SANCHO ARRIETA

Consultor de la División de Estrategia y Negocios
Grupo Camacho, S.A.

Continuando con el tema de la NIIF PYMES, en este artículo presento algunas de las simplificaciones de los principios de reconocimiento y medición tomando como ejemplo únicamente para efectos de este artículo la sección 17 Propiedad, Planta y Equipo, la sección 29 Impuesto sobre la Renta y la sección 11 y 12 Instrumentos Financieros.

Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo

El alcance de esta sección se aplica a propiedades, planta y equipo también a Propiedades de inversión, cuyo valor no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.

El reconocimiento se da si es probable que dicho activo proporcione ingresos futuros. Otra característica es que el costo del activo sea de fácil medición; para un mejor entendimiento los componentes del costo son:

- El costo de adquisición.
- Costos necesarios para instalar y poner a funcionar el activo.
- Los costos de desalmacenaje y traslados.

No debe olvidarse que el costo es el valor al momento del reconocimiento del activo.

La medición posterior al reconocimiento inicial se da al reconocer los costos diarios de mantenimiento de un activo, en los resultados del período en que incurre dicho costo.

El valor por concepto de depreciación se distribuye de manera sistemática a lo largo de su vida útil. Para determinar la vida útil se debe tomar en cuenta:

- La utilización prevista del activo.
- El desgaste físico esperado.
- La obsolescencia técnica y comercial.
- Los límites que muestra la ley.

Un punto muy importante a tomar en cuenta dentro de esta sección a diferencia con las NIIF plenos es que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación para bienes de propiedad, planta y equipo, y período de amortización o el método de activos intangibles tienen que revisarse sólo si hay un indicativo de que han cambiado desde la más reciente fecha de presentación de informes anuales. Los NIIF plenos requieren revisión anual.

Continúa en página 9

“NIIF PYMES. Parte II”

Sección 29 Impuesto sobre la Renta

Debe entenderse el impuesto corriente como aquel impuesto por pagar que surge de las ganancias de los períodos actuales o períodos anteriores. El impuesto diferido es aquel por pagar o por recuperar en períodos futuros.

Algunos ejemplos de diferencias temporarias dentro de nuestra conciliación entre utilidad fiscal y la utilidad contable son:

- Son las diferencias presentadas entre libros y la base fiscal, en el reconocimiento inicial de activos y pasivos.
- Diferencias presentadas entre los ingresos y gastos de la base fiscal que serán aplicados en otro período.

Estas diferencias temporarias generarían lo que es un activo por impuesto de renta diferido, que tendría las siguientes características:

- Es el que surge de las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro.
- Es la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento y surgen de períodos anteriores.

También se podría generar un reconocimiento de pasivo por impuesto de renta diferido, el cual posee las siguientes características:

- Es el que surge de las diferencias temporarias que se espera que incrementen las ganancias fiscales en el futuro.

El impuesto corriente se reconoce al final de cada período fiscal, como resultado de las ganancias o pérdidas realizadas por la Compañía.

Para el impuesto diferido se reconocerá un activo o pasivo por este impuesto por pagar o recuperar en períodos futuros, este impuesto surge de la diferencia por los importes reconocidos en los Estados Financieros y el reconocimiento por las autoridades fiscales.

La separación entre partidas corrientes y no corrientes se da cuando la empresa mantiene activos o pasivos corrientes o no corrientes, como clasificaciones separadas en sus Estados Financieros no clasificará ningún activo o pasivo por impuestos diferidos como activos o pasivos corrientes.

“NIIF PYMES.

Parte II”

Se compensarán los activos y pasivos por impuestos corrientes o impuestos diferidos, solo cuando tenga el derecho legal de compensar los importes y tenga intención de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

La información más importante a revelar dentro de esta sección es:

- Aquella que permita a los usuarios de los Estados Financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes así como los diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.
- Los gastos e ingresos se revelan en forma separada.
- Se debe de revelar los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos al final del período.
- Las partidas temporarias que dan origen al impuesto diferido.
- Las tasas aplicables para el cálculo del impuesto de la renta y el impuesto diferido.

Sección 11 y 12 Instrumentos Financieros

Dentro de los instrumentos financieros podemos mencionar las siguientes simplificaciones con las NIIF PYMES en relación con las NIIF plenas:

- Los instrumentos financieros que satisfacen el criterio específico de que la entidad sea parte obligada, según cláusulas contractuales del instrumento, se miden al costo o al costo amortizado. Todos los otros se miden a valor razonable a través de la utilidad o pérdida.
- Establece un principio sencillo para desconocimiento. Este principio no se basa en lo previsto por los “acuerdos de traspaso” y “participación continua” que se aplican en el desconocimiento según la NIC 39. Dichas disposiciones son complejas y se refieren a transacciones de desconocimiento en las que las PYMES no están habitualmente implicadas.
- Los requerimientos de la contabilidad de cobertura, incluyendo los cálculos detallados se simplifican y ajustan para las PYMES.
- Se presenta la opción de que las PYMES puedan seguir la NIC 39 plena Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.

A continuación se presenta un cuadro en forma resumida de algunas de las variaciones más importantes y ejemplos para una mejor ilustración:

“NIIF PYMES.

Parte II”

	NIIF PYMES	NIIFs Completas
Activos intangibles	<p>Modelo de costo – no más opciones</p> <p>Todos los intangibles tienen vidas finitas</p>	<p>Opción: modelo de costo o de revaluación</p> <p>Intangibles tienen vidas finitas o infinitas</p>
Propiedad, planta y equipo	Modelo de costo	Opción: modelo de costo o de revaluación
Propiedad para la inversión	<p>Depende de la circunstancia:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Modelo de valor razonable -Método del costo si no se puede determinar el valor razonable 	Opción: modelo de costo o de valor razonable.
Instrumentos Financieros	<p>La sección se divide en dos partes:</p> <p>Instrumentos financieros Básicos</p> <p>Temas adicionales</p> <p>Referencia a NIIF Plenas</p>	Se mantiene la NIC39
Goodwil	<p>Modelo de costo-amortización- deterioro</p> <p>Supuesto de vida útil: 10 años</p> <p>Enfoque de indicador de deterioro</p>	<p>Modelo de costo – deterioro</p> <p>Vida útil indefinida</p> <p>Prueba manual de deterioro</p>
Costos de préstamos Investigación y Desarrollo	Registrar el gasto cuando es incurrido	Capitalizar (para I&D: si las condiciones se satisfacen)

“SOBRE LA DISCRECIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA”

LICDA. MARIELA BRICEÑO NELSON, MAF.

Supervisor VIP TAX
División de Estrategia y Negocios
Grupo Camacho, S.A.

Es práctica común en el proceso de fiscalización que ante el desconocimiento de una o varias operaciones de negocios, el Auditor Fiscal aplique distintas fórmulas aritméticas y/o de estadística con el fin de determinar la base imponible. Dependiendo de la técnica utilizada, así será el resultado, lo que nos lleva a cuestionarnos ¿hasta dónde las facultades discrecionales de la Administración Tributaria le permiten realizar la determinación del Impuesto, partiendo de la aplicación de un método de estimación que pueda resultar más perjudicial al contribuyente?

La discrecionalidad es la facultad-deber que tienen los titulares de las funciones públicas para decidir algunos asuntos con un relativo margen de libertad, sin caer en la desviación de poder ni en la arbitrariedad, y escoger entre dos o más soluciones acordes con el derecho, debiendo motivar los hechos y circunstancias en que funda su decisión, así como asegurar los derechos del contribuyente.

Si bien es cierto la potestad discrecional no es extra-legal, también lo es el hecho de que debe observar ciertos elementos para que se considere como tal: existencia misma de la potestad, su ejercicio dentro de una determinada extensión, la competencia del órgano determinado; y, el fin. La no observancia de los anteriores, indefectiblemente conlleva a una actuación arbitraria, caracterizada por patentizar el capricho del titular de la función pública, sea el Auditor Fiscal. La infracción de estos principios viciará la decisión discrecional de error de derecho, determinado su invalidez.

El elemento que permite diferenciar la potestad discrecional de la arbitrariedad, entendida como el “acto o proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes, dictado sólo por la voluntad o el capricho”¹, lo constituye precisamente la motivación, vista como instrumento para explicitar las razones que avalan la decisión por parte de la Administración Tributaria en donde se manifiestan las circunstancias de hecho y de derecho en que ha basado su actuar. La carencia de motivación provoca el vicio en uno de los elementos del acto administrativo, al violentarse un requisito formal que origina una arbitrariedad por parte de la Administración.

Precisamente la determinación de la obligación tributaria, cuando ésta es el resultado de un acto de la Administración, y no el producto de una autoliquidación voluntaria del contribuyente, es un procedimiento administrativo tributario, y como tal, en su desarrollo deben observarse los principios anteriormente señalados. Así, el acto administrativo de determinación de la obligación tributaria, debe ser el resultado de la realización de una serie de actos tendientes a comprobar si se ha producido o no el hecho imponible y en caso afirmativo, a la cuantificación del adeudo.

Por otra parte, de acuerdo al artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

Continúa en página 13

¹ Diccionario de la Real Academia Española.

“SOBRE LA DISCRECIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA”

"Toda resolución administrativa debe llenar los siguientes requisitos:

- a) Enunciación del lugar y fecha;
- b) Indicación del tributo, del período fiscal correspondiente y, en su caso, del avalúo practicado;
- c) Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas;
- d) Fundamentos de la decisión;
- e) Elementos de determinación aplicados, en caso de estimación sobre la base presunta;
- f) Determinación de los montos exigibles por tributos;
- g) Firma del funcionario legalmente autorizado para resolver (...)" (el subrayado no es del original).

En el mismo orden de ideas, resulta aplicable el artículo 136 de la Ley General de la Administración Pública que preceptúa lo siguiente:

"1. Serán motivados con mención, sucinta al menos, de sus fundamentos:

a) Los actos que impongan obligaciones o que limiten, supriman o denieguen derechos subjetivos;

(...)

2. La motivación podrá consistir en la referencia explícita o inequívoca a los motivos de la petición del administrado, o bien a propuestas, dictámenes o resoluciones previas que hayan determinado realmente la adopción del acto, a condición de que se acompañe su copia" (el resaltado no es del original).

En el marco del Principio de Debido Proceso y de los elementos constitutivos del acto administrativo, la ausencia u omisión de alguno de los requisitos vinculados con la garantía al debido proceso produce la nulidad de lo actuado según lo establecido en el artículo 223 de la Ley General de la Administración Pública que indica:

1. Sólo causará nulidad de lo actuado la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento.
2. Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión".

Adicionalmente, la falta o imperfección de la motivación de la resolución administrativa, alude al defecto o inexistencia de uno de los elementos constitutivos del acto administrativo, a saber, el "contenido".

Así, la ausencia del elemento "motivo" del acto administrativo, implica un vicio de nulidad absoluta de conformidad con lo establecido en los artículos 130, 158, 166 y 167 de la Ley General de la Administración Pública.

Continúa en página 14

“SOBRE LA DISCRECIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA”

En conclusión y respondiendo nuestra pregunta inicial, cuando existan dos o más formas de estimación aplicables a un caso concreto, la Administración Tributaria debe observar la ciencia y la técnica y aplicar la que, apreciada en su conjunto, resulte más idónea atendiendo a criterios de razonabilidad, proporcionalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, motivos que deberán ser expresados y justificados en la resolución determinativa.

“ACTITUD “

MBA. FERNANDO SALAS CASTRO

Especialista en Liderazgo, Motivación, Comunicación Asertiva y Servicio al Cliente.
Coordinador Administrativo de Grupo Camacho, S.A.

El tema de la actitud es uno de los más utilizados en nuestro medio, se habla de actitud en todos los lugares y en todos los niveles. Y de la forma en que se habla, pareciera que es el eje principal del éxito o fracaso.

¿Qué es la actitud? Se podría decir que es la disposición de ánimo manifestada de algún modo, es lograr mantener la coherencia mental correcta para cada acción específica. Para los motivadores, es la herramienta ideal para aprovechar al máximo nuestro potencial, logrando la habilidad para elegir entre el pesimismo y el optimismo, y nos permite asumir las situaciones desagradables y difíciles con determinación, enfrentando las vicisitudes con relativo optimismo.

Algunas claves que se pueden tomar en cuenta para desarrollar actitud pueden ser: generar un entusiasmo real, aprender a querer lo que se está haciendo, estar auto-motivado, esto se logra generando pensamientos positivos (trate de recordar momentos agradables). Otro aspecto es, puntualizar las metas e iniciar con la más difícil de primero, a través de un esfuerzo continuo.

Poseer una visión clara de nuestras metas y objetivos tiene un impacto directo sobre nuestra actitud, esto es simplemente un vehículo que nos llevará aún más cerca del logro de nuestras metas. Las metas borrosas dan resultados borrosos, necesitamos metas fijas y objetivos claros.

El principio 90/10 nos puede ayudar a mantener una actitud positiva y es muy sencillo de llevar a cabo. Este principio trata de tener en cuenta que el 10% de lo que sucede se llaman circunstancias y sobre ellas no tenemos ningún control; de lo que sí tenemos control es del 90%: cómo reacciono ante esas circunstancias, de esta acción si deberíamos tener control, es saber manejar nuestras emociones. No podemos permitir que algo sobre lo cual no tenemos ningún control determine nuestra actitud. Tomemos en cuenta que el clima es sólo una de las variables que componen nuestro día, no dejemos que sea una excusa para no cumplir nuestras metas.

Recuerdo una de las frases de Og Mandino en su libro “El vendedor más grande del mundo” en donde nos invitaba a levantarnos en forma animada y vigorosa, diciendo: este es el mejor día de mi vida, así, iniciamos tomando el control de nuestro día en vez de que él tome control de nosotros. Prográmesse para cumplir lo que se ha propuesto, ponga todo su empeño, su mejor esfuerzo y en efecto, lo logrará.

Una de las premisas que más se nos está tratando de vender por los diferentes autores es que nos convertiremos en aquello que pensamos (la ley de la atracción, o la profecía auto cumplida). Lo que pongo en mi mente se convierte en lo que digo, lo que digo se convierte en lo que hago, lo que hago se convierte en mi destino.

Continúa en página 16

“ACTITUD “

Lo que se quiere decir con esto, es que los pensamientos que se guardan en la mente moldean a la persona en la cual nos convertiremos, estos pensamientos influyen en las decisiones a corto y largo plazo. Si lo anterior nos queda claro, el siguiente paso es alimentar la mente con la información correcta, con pensamientos positivos, sabiendo que estos provocan emociones, sentimientos y acciones positivas. Una práctica para conseguir pensamientos positivos es hablar consigo mismo (o meditar) es una forma de programar nuestra mente, de afirmar nuestros valores, de establecer opiniones acerca de nosotros mismos, de nuestro potencial o de nuestras debilidades. Somos lo que somos y nos encontramos donde estamos en este momento, es el resultado de todo aquello que ha encontrado cabida en nuestra mente (somos hoy el producto de los pensamientos de ayer).

Recordemos que nuestra actitud hacia las demás personas determina su actitud hacia nosotros, en otras palabras recogemos lo que hemos sembrado o recibimos lo que estamos dando. El triunfo que experimentemos en nuestras vidas depende grandemente de como nos relacionemos con los demás. Todos estamos en capacidad de impactar positivamente (o negativamente) en las vidas de aquellos con quienes entramos en contacto. Es importante que seamos portadores de buenas noticias y que lo hagamos constantemente. Los grandes líderes se caracterizan por tener la habilidad de ser constructores y no destructores.

Otro aspecto para mejorar nuestra actitud, es nunca perder el asombro por las pequeñas cosas de la naturaleza, que aunque triviales y sencillas, son extraordinarias; sin embargo el día a día nos roba este espacio y con ello nuestra actitud.

Deberíamos de copiar un poco a los orientales, ellos van a sus templos a dar, nosotros en cambio vamos a pedir. La manera de desarrollar una actitud positiva es diariamente dar gracias por los dones que poseemos, por tener la oportunidad de vivir un día mas a plenitud y poder impactar la vida de otras personas de manera positiva. Aprender a apreciar los problemas son señales de que estamos creciendo como persona, a grandes problemas, grandes soluciones.

Las expectativas que se tengan al comienzo de una nueva empresa, al comienzo de un nuevo día, influyen grandemente en los resultados obtenidos. Si esperamos que grandes cosas sucedan en nuestra vida, actuaremos de acuerdo a esas expectativas y grandes cosas sucederán, el tener grandes expectativas es usualmente la diferencia entre el triunfo o el fracaso.

Decreto Ejecutivo No.
36003-H

Decreto Ejecutivo N° 36003-H

Publicado en La Gaceta N° 99 de 24 de mayo del 2010. “Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Hacienda”.

Resolución DGA-122-
2010
*Dirección General de
Aduanas*

Resolución N° 122-2010 Dirección General de Aduanas

Publicada en La Gaceta N° 96 del 19 de mayo 2010. Mediante la cual se adiciona al Manual de Procedimientos Aduaneros, resolución RES-DGA-203-2005 del 22 de junio de 2005 publicado en El Alcance número 23 de La Gaceta No. 143 del 26 de julio de 2005 y sus modificaciones.”.

Resolución DGA-121-
2010
*Dirección General de
Aduanas*

Resolución N° 121-2010 Dirección General de Aduanas

Publicado en La Gaceta N° 99 de 24 de mayo del 2010, mediante la cual se incluye la Nota Técnica 38 en el Arancel Automatizado.

Resolución DGA-120-
2010
*Dirección General de
Aduanas*

Resolución N° 120-2010 Dirección General de Aduanas

Publicado en La Gaceta N° 99 de 24 de mayo del 2010, mediante la cual se incluye en el Arancel Automatizado la Nota Técnica 45.

Proyecto de Ley
Expediente N° 17.677

Proyecto de Ley. Expediente N° 17.677

Publicado en La Gaceta N° 102 de 27 de mayo del 2010: “Proyecto de Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal”.

“PROYECTO DE LEY PARA EL CUMPLIMIENTO DEL ESTÁNDAR DE TRANSPARENCIA FISCAL”

Expediente N° 17.677

Este proyecto de ley propone una serie de reformas para cumplir con los parámetros de la OCDE. Específicamente, se establece que Costa Rica deberá estar facultada para solicitar, y a su vez, para intercambiar, todo tipo de información fiscal con otros estados, tanto en materia penal (delito fiscal), como en casos de evasión o incumplimientos que no constituyan delito fiscal y en aquellos que resulten en multas o infracciones administrativas, siempre que la información sea “previsiblemente pertinente” para la administración, la recolección y la determinación de impuestos. Asimismo, se debe contar con un mecanismo para acceder a la información en poder de entidades financieras con fines tributarios que sea ágil y que no resulte en dilaciones indebidas y condicionamientos que hagan inaplicable -en la práctica- los

requerimientos de información. Estos principios son, en gran medida, los que establece el estándar internacionalmente aceptado de transparencia fiscal internacional, y son la plataforma fundamental de este proyecto de ley.

Adicionalmente, se incrementa el tiempo de conservación de información para las entidades incorporadas en Costa Rica de cuatro a cinco años.

Se eliminan las distintas disposiciones del Código de Comercio que hacen cualquier referencia a títulos al portador y se reforma el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios con el fin de fortalecer el acceso de información tributaria en poder de personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas.

La Información Financiera para toma de decisiones

Boletín del CPA N° 130
Semana del 17 al 22 de mayo 2010

El Foro sobre **“La Calidad de la Información Financiera en las PYMES”**, con el que culminaron las actividades de la **“Semana de la Contaduría 2010”**, resultó todo un éxito, no sólo por el tratamiento que los expositores dieron al tema, sino por el interés demostrado con la presencia de un número importante de Contadores Públicos Autorizados.

Como expositores tomaron parte en representación de las entidades que promueven y apoya a las PYMES, tales como, Marisol Ramírez Vega, Bancrédito; Ricardo Carvajal Alpírez e Isabel Martínez Fonseca, FUNDEVI; Victoria Hernández Mora, Observatorio MIPYMES; Antonio Morales Elizondo, Gerente de FUNDES; Rónald Aguilar Abarca y Jeannette Herrera Vargas, Digepyme-MEIC; y Anselmo Sánchez, Asociación Nacional de PYMES.

En representación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, el Lic. Carlos Castro Umaña y Licda. Olga Bolaños Montero, Vicepresidente y Secretaria de la Junta Directiva, por los Despachos de Contaduría Pública, el Lic. Carlos Camacho Córdoba y como invitada especial la Gerente Técnico de la Federación Internacional de Contadores, IFAC, Msc. Gabrielle Kusz.

Como parte del proceso de implementación, que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, como ente rector en materia contable a nivel nacional, deberá poner en marcha en el transcurso del segundo semestre del 2010, las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES, por lo que se busca conocer el criterio de los diferentes actores estratégicos en el quehacer de las PYMES.

Especialmente en lo referente a la calidad de la información financiera que generan, sobre los obstáculos y dificultades que enfrentan en cuanto

al uso y aplicación de la normativa sobre información financiera, así como en las limitaciones para un adecuado manejo administrativo de las pequeñas y medianas empresas.

Los representantes de las organizaciones y entidades que promueven y respaldan a las micro, pequeñas y medianas empresas, consideran importante llevar adelante un proceso que permita que la contabilidad sea más accesible, especialmente para las PYMES de forma tal que la información financiera les sirva para la toma de decisiones.

En ese mismo sentido, impulsar la creación de un Centro de Gestión y Apoyo Empresarial para la Sostenibilidad de las PYMES, así como la creación de estructuras orientadas a mejorar la cultura de sistematización de la información para la sostenibilidad de ese sector empresarial.

Por otra parte, estiman que el rol del Contador debe cambiar y sensibilizarse frente a las necesidades de las empresas.

Frente a esos planteamientos, el Lic. Carlos Camacho Córdoba, hizo ver que desde la perspectiva de la operación de las pequeñas y medianas empresas, es una realidad que cada vez más se debe sensibilizar a los profesionales en el área de la Contaduría Pública.

Sin embargo, no se puede perder de vista algunos de los íconos marcados desde el punto de vista sectorial al estar lidiando cotidianamente con el sector de pequeña y mediana empresa, con respecto a cuál es el rol que deben tener los profesionales en contabilidad y contaduría pública, a efecto de apoyar, dinamizar y lograr que este sector, que no es nada incipiente, que representa el 90 o 95% de la economía, tenga

Continúa en página 20

La Información Financiera para toma de decisiones

acceso a las herramientas de aplicación práctica que contribuya a su sostenibilidad y desarrollo.

Para lo cual, la función de los profesionales en ciencias contables debe empezar en capacitar al empresario partiendo de que entienda que la responsabilidad de la contabilidad no es del contador, es responsabilidad del empresario y de la empresa y para su beneficio; por lo que hay que trabajar para que se comprenda las bondades de la contabilidad como herramienta para la toma de decisiones.

En síntesis, el Foro sobre “La Calidad de la Información Financiera en las PYMES” cumplió su cometido y abrió las vías de comunicación para emprender un esfuerzo conjunto que conduzca hacia el logro de resultados de beneficio para las micro, pequeñas y medianas empresas, para los profesionales de las ciencias contables y para el fortalecimiento y la sostenibilidad de un importante sector de la economía costarricense.

“Eventos y Temas de Importancia”

LIBRO DEL CUAL ES PARTÍCIPE EL LIC. CARLOS CAMACHO CÓRDOBA, MAF:

Les recordamos que pueden adquirir el libro denominado: **“Fraude Fiscal. La Experiencia en Costa Rica y España”**, cuyo valor es de ₡15 000 (quince mil colones por ejemplar), el libro ya se encuentra a la venta y entregable a todos aquellos interesados, estará disponible en todos nuestros eventos de Firma.

Visítenos en:

www.viptax.co.cr

www.grupocamacho.com
