

**UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA**

**ULACIT**

**LA APLICACION DE LA DOCTRINA CONTABLE EN EL ESTUDIO  
DE LOS IMPUESTOS EN COSTA RICA**

**TRABAJO FINAL DE GRADUACION PARA OPTAR AL GRADO DE  
MAESTRIA EN ASESORIA FISCAL DE EMPRESAS**

**LUIS ENRIQUE ROTHE PANIAGUA**

**SAN JOSÉ, ABRIL DEL 2005**

# ÍNDICE

Página

## CAPÍTULO I

1.	Introducción.....	4
1.1	El problema .....	6
1.1.1	Importancia del problema.....	6
1.2	Objetivos generales y específicos.....	7
1.2.1	Objetivo del diagnóstico .....	7
1.2.2	Objetivos específicos del diagnóstico.....	7

## CAPÍTULO II

2.	Antecedentes prácticos y teóricos.....	9
2.1	Breve reseña.....	9
2.2	Historia de la Contabilidad en Costa Rica .....	10
2.3	Historia de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Costa Rica.....	12
2.4	Historia de la Auditoría .....	16
2.4.1	Auditorías del Ministerio de Hacienda en el Reino Unido.....	16
2.4.2	Registros de la ciudad de Londres .....	17
2.4.3	Historia de los principios de auditoría generalmente aceptados en Costa Rica.....	18
2.4.4	Aspectos de la ley de la profesión contable en Costa Rica.....	20
2.4.5	El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica .....	21
2.4.6	Aspectos teóricos de la contabilidad y de la auditoría.....	24
2.4.6.1	Características de la contabilidad financiera .....	24
2.4.7	Principios de contabilidad que identifican y delimitan el ente económico.....	27
2.4.8	Principios de contabilidad que establezca la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación financiera.....	27
2.4.9	Principio de contabilidad que se refiere a la información .....	28
2.4.10	Reglas particulares.....	29
2.4.11	Criterio prudencial .....	29
2.4.12	Importancia de los estados financieros .....	30
2.4.13	Contabilidad financiera y administrativa .....	31
2.4.14	Diferencias entre la contabilidad financiera y la administrativa .....	32
2.5	Diferencias entre la auditoría y auditoría fiscal.....	33
2.5.1	Concepto, normas y procedimientos de auditoría .....	33
2.5.2	Clases de auditoría fiscal .....	36
2.5.3	Auditoría fiscal interna.....	36
2.5.4	Auditoría fiscal externa.....	38
2.5.5	Diferencias entre la Auditoría Financiera y Fiscal .....	39
2.5.5.1	Concepto de la Auditoría Financiera .....	39
2.5.5.2	Concepto de la Auditoría Fiscal.....	40

2.5.5.3	Diferencias y similitudes entre auditorías financieras y fiscales .....	42
---------	---	----

### **CAPÍTULO III**

3.1	Marco metodológico .....	48
3.1.1	Procedimientos para la realización de la investigación .....	49
3.2	Sujetos y fuentes de información .....	49
3.3	Fuentes .....	50

### **CAPÍTULO IV**

4.	Análisis de casos en los cuales se requiere la contaduría pública para explicar fenómenos fiscales .....	55
4.1	Ingresos no devengados y su problema fiscal .....	56
4.1.1	Implicación contable .....	57
4.1.2	Implicación fiscal .....	59
4.1.3	Conclusión .....	60
4.2	Consulta #765 enviada a la Administración Tributaria el 29 de abril de 1996, relacionada con el “Superávit por Revaluación de Activos” .....	61
4.2.1	Implicación contable .....	62
4.2.2	Implicación fiscal .....	63
4.2.3	Conclusión .....	64
4.3	La división normativa con aprobación del señor Director General de Tributación, emite la Directriz N° 20-2002 .....	64
4.3.1	Implicación contable .....	67
4.3.2	Implicación fiscal .....	68
4.3.3	Conclusión .....	69
4.4	Problemas de depreciación para efectos fiscales: terrenos y obra N° 77-2004. Sala Primera. Tribunal Fiscal Administrativo .....	69
4.4.1	Implicación fiscal .....	70
4.4.2	Conclusión .....	72
4.5	Problema del registro contable de las pérdidas diferidas fiscales .....	72
4.5.1	Implicación contable .....	73
4.5.2	Implicación fiscal .....	73
4.5.3	Conclusiones .....	73

### **CAPÍTULO V**

5.	Análisis de la Auditoría Fiscal en Costa Rica .....	76
5.1	La cultura organizacional en el proceso técnico de la auditoría fiscal de la Administración Tributaria de Costa Rica .....	76
5.2	Alcance del trabajo .....	82
5.3	Limitaciones del trabajo .....	82
5.4	Antecedentes generales .....	83
5.4.1	Traslado de cargos del impuesto general sobre las ventas .....	84
5.4.2	Implicaciones fiscales .....	85
5.4.3	Procedimientos aplicados por la auditoría fiscal .....	85
5.4.4	Procedimientos a aplicar para demostrar la realidad de los hechos desde el punto de vista financiero .....	88
5.5	Impuesto de remesas al exterior .....	89

5.5.1	Implicación fiscal .....	91
5.5.2	Procedimientos aplicados por la auditoría fiscal .....	91
5.5.3	Procedimientos a aplicar para demostrar la realidad de los hechos desde el punto de vista financiero .....	92
5.6	Impuesto sobre la renta .....	93
5.6.1	Procedimientos aplicados por la auditoría fiscal .....	94
5.7	Conclusiones con respecto a la auditoría fiscal realizada por el Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria y comparación con procedimientos de auditoría según la Normativa Internacional de Auditoría (NIAS) .....	97

## **CAPÍTULO VI**

6.	Conclusiones .....	103
----	--------------------	-----

**CAPITULO I**  
**INTRODUCCION**

## CAPITULO I

### 1- Introducción

En los últimos años se ha sentido la necesidad de hacer una reforma integral del sistema tributario costarricense, parte de esos cambios la Dirección General de Tributación propuso una instancia administrativa “encargada de identificar formas complejas de fraudes tributarios”, que involucra de lleno al experto contable en la búsqueda de estas formas contables ilegales. Por ese motivo resulta necesario utilizar “la contaduría pública” en dichos procedimientos, como herramienta de análisis fundamental en la identificación de prácticas contables elusivas y evasivas de impuestos, para ayudar, a las instancias tributarias administrativas en la toma de decisiones con respecto a los traslados de cargos emitidos en contra de los contribuyentes.

En ese sentido, los acontecimientos en el registro de las operaciones contables, antes de determinar la obligación es consecuencia de algunas leyes tributarias, involucra, interrelaciones económicas y formas contables complejas.

Parte del problema, es la falta de criterios de registro contables uniformes por los profesionales contables que llevan la contabilidad de las personas jurídicas, en este aspecto, no se utiliza con diligencia la Normativa Contable NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), exigida por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica a partir del periodo fiscal 1999, así como también no existe un plan general contable que ayude a uniformar criterios en el registro contable de las empresas.

Asimismo, en las verificaciones obligaciones fiscales, por falta de tiempo y recursos de la Administración Tributaria, no se ahonda en criterios de auditoría necesarios tomando

aspectos de las NIAS ( Normas Internacionales de Auditoría), en las investigaciones de las bases imponibles de los tributos, lo cual podría repercutir en los procedimientos tributarios, la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Por ese motivo la investigación se orienta, a la importancia del análisis y aplicación de las normativas contables y de auditoría y los criterios de presunción fiscal aplicados por la Administración Tributaria, en el estudio de las determinaciones y liquidaciones tributarias, y la relevancia de estos elementos en el procedimiento legal administrativo. Por tanto la investigación va dirigida, a estudiar la Contaduría Pública en el estudio de los impuestos en Costa Rica y el impacto que tiene dicha técnica, en la decisión de los encargados de tomar las decisiones fiscales.

## **1.1- El problema**

En diferentes evaluaciones realizadas en “los traslados de cargos y observaciones”(cobros administrativos una vez finalizado el proceso de auditoría fiscal) de la oficina de fiscalización de la Administración Tributaria, así como resoluciones y directrices emitidas por la Dirección General de Tributación se ha observado que no se consideran las normativas contables como son las NIC (Normativa Internacional de Contabilidad) y las NIAS (Normativa Internacional de Auditoría) en las explicaciones de las operaciones financieras de las empresas que tienen amplia relación con las bases imponibles y los impuestos por liquidar que deben llevar a cabo los contribuyentes.

### **1.1.1 Importancia del problema**

Utilizando normativas contables como son las NICS y las NIAS permitiría a las instancias administrativas tributarias costarricenses y ha los contribuyentes, entender y esclarecer de mejor forma las operaciones contable, financieros, económicos de las empresas, que tienen amplia relación con las definiciones de las bases imponibles y el pago de los impuestos.



## **1.2-Objetivos Generales y Específicos**

### **1.2.1-Objetivo del diagnóstico**

Investigar como la Administración Tributaria en algunos de sus instancias administrativas, utiliza la doctrina contable y de auditoría, en las explicaciones e investigaciones de los impuestos de las empresas.

### **1.2.2-Objetivos específicos del diagnóstico**

Investigar como la Dirección General de Tributación utiliza la contaduría para explicar los fenómenos fiscales.

Identificar los criterios de auditoría utilizados en las revisiones por los departamentos de fiscalización de la Administración Tributaria.

Estudiar los criterios de “la base cierta y presunta”, con fundamento en los procedimientos de auditoría utilizados por los departamentos de fiscalización.

**CAPITULO II**  
**ANTECEDENTES TEORICOS Y PRACTICOS**

## CAPITULO II

### 2. ANTECEDENTES PRACTICOS Y TEORICOS

#### 2.1- Breve reseña

En Venecia, en 1581, se reconoció ya como ocupación especializada<sup>1</sup>. Hoy, su carácter de servicio eminentemente social, que convierte a la contaduría pública en un asunto de dominio público, hacen de su trascendencia y destino, se hayan y se ocupen, Instituciones creadas especialmente a este efecto y grandes personalidades políticas y hasta religiosas<sup>2</sup>.

La revolución Industrial y la creación en Inglaterra, y luego en los Estados Unidos de las primeras corporaciones privadas o “sociedades intuitu capital” ayuda a su desarrollo. Con estas sociedades de capital son mayores, los negocios que realizan más complejos y las contabilidades más complicadas. Muchas de ellas tienen socios ausentes que necesitan periódicamente de un informe imparcial sobre los resultados de los negocios y de la seguridad de sus inversiones, siendo así indispensable la intervención de un Contador Público<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> La contabilidad es un medio para brindar información histórica en relación con las actividades financieras realizadas por una persona o por una organización pública o privada. Antes que se desarrollara la contabilidad, los negociantes del mundo antiguo advirtieron de la necesidad de mantener registros de sus operaciones mercantiles, deudas e impuestos, y por ello utilizaron un sistema de registro, aunque muy rudimentario. Con el tiempo estas técnicas de registro mejoraron y se desarrollaron métodos sencillos de teneduría de libros, los cuales evolucionaron gradualmente hasta llegar a los métodos modernos, más complejos, que se usan en la actualidad; y la contabilidad fue entonces conocida como el “idioma de los negocios”.

<sup>2</sup> Boletín Informativo, Numero Extraordinario (1978). La Contaduría Pública como Profesión. Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, p.1.

<sup>3</sup> Gamboa Salazar Guillermina (1971). La Contaduría Pública y Privada en Costa Rica. Tesis de Licenciatura, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica p.3

## 2.2- Historia de la Contabilidad en Costa Rica

Tras la promulgación en el país de las leyes tributarias en el gobierno del Lic. Alfredo González Flores y la fundación del Banco Internacional de Costa Rica, la nación se ve en la necesidad de formar contadores que puedan llevar los libros de contabilidad y teneduría en las diferentes empresas privadas y públicas existentes hasta entonces en Costa Rica, y es así que empiezan a surgir varias escuelas que impartirán la enseñanza de la Contabilidad<sup>4</sup>. Resulta importante mencionar que en 1920 el Liceo de Costa Rica dio cursos de contabilidad formando así los primeros contadores, asumiéndolos más tarde la escuela Manuel Obregón en 1922.

En vista que en 1939 el grupo de contabilistas era numeroso, sintieron la necesidad de agremiarse con el fin de defender sus intereses y derechos, buscando un amparo que los hiciera valer como profesionales calificados y su trabajo fuera bien remunerado. Con esta agrupación se formó la Facultad de Contabilistas Profesionales de Costa Rica. Fue en el año 1939 cuando por primera vez nuestro país, los contabilistas tratan de crear una organización que agrupe a todas aquellas personas que se dediquen a labores contables, así tenemos un grupo de distinguidos contabilistas, se asocian para promover la fundación de la Facultad de Contabilistas Profesionales de Costa Rica. Trabajaron arduamente durante varios meses, para redactar los estatutos de esta Facultad, los que finalmente fueron aprobados por el señor Presidente de la República Lic. León Cortés y por el Secretario de Estado en el Despacho de Gobernación y Policía don Luis Fernández Rodríguez, según el acuerdo N° 53 de esta Secretaria de fecha 29 de septiembre de 1939. Se propone velar por el más alto nivel profesional de los contabilistas, sus

---

<sup>4</sup> Colegio de Contadores Privados de Costa Rica ( 2004 ). Historia del Colegio. Recuperado el 1 de noviembre del 2004 [http://www.contador.co.cr/historia\\_col.html](http://www.contador.co.cr/historia_col.html)

procedimientos, honradez y moralidad. Sus miembros fueron divididos en tres grupos o categorías:

- Grado primero comprendía a los recién graduados o tenedores de libros, así como a los no graduados que tengan cinco años de práctica.
- Grado Segundo son los graduados de contadores mercantiles o los que mediante examen demuestren tener los conocimientos necesarios de contador mercantil.
- Grado Tercero corresponde a todos los graduados contadores mercantiles o auditores que tengan por los menos cinco años de práctica, y profesionales que sin ser graduados tengan por lo menos diez años de práctica y los conocimientos necesarios a un contador mercantil o auditor.

En el período de 1940 a 1947 mientras se preparaban los nuevos profesionales en Contaduría Pública, y con vista en la nueva legislación tributaria, promulgada por el gobierno del Lic. Teodoro Picado (período 1944-1948), en el país no existía un colegio, por lo que fue necesario tomar el grupo de los contadores incorporados a la Facultad de Contabilistas de Costa Rica y equipararlos al nivel de Contadores Públicos, naciendo así el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica en el año de 1947. Don Misael García Picado, en colaboración con varios compañeros de la Facultad, se encargaron de redactar un proyecto de ley bajo la dirección del Lic. Alfredo Zúñiga Pagés, miembro incorporado a la Facultad. Dicho proyecto fue enviado al Congreso y el 2 de marzo de 1951 se convirtió en la Ley N° 1269. En esta forma el Colegio de Contabilistas de Costa Rica nació a la vida institucional de la República con la categoría de profesionales.

## **2.3-Historia de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Costa Rica**

Los principios de contabilidad generalmente aceptados constituyen pronunciamientos dados por entidades especializadas, relativos al tratamiento que debe darse a los conceptos que integran la información contable, con el propósito de establecer criterios uniformes para el registro de las operaciones procurando equidad para los diferentes usuarios de la información y facilitar de esta manera la toma de decisiones<sup>5</sup>.

En Costa Rica la entidad responsable de emitir los principios de contabilidad oficiales para Costa Rica, le corresponde al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, de conformidad con Ley 1038, artículo 14. Para su cumplimiento, mediante el decreto 13606-E publicado el día 13 de diciembre de 1974, se aprueba el Reglamento del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica el cual establece la Comisión de Principios de Contabilidad<sup>6</sup>.

En la sesión de la Junta Directiva N° 426 del 13 de diciembre de 1974 se aprobó la circular N° 3 que fue fechada el 17 de marzo de 1975, en la cual se incluye una serie de estándares profesionales que en adelante se llamarán principios. En la sesión N° 749 del 17 de junio de 1982 se acordó la publicación de dicha circular del acuerdo de adopción de los principios de contabilidad oficiales del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

---

<sup>5</sup> Segura Montoya Francisco ( 1996 ). Normas que rigen la Información Contable. Escuela Ciencias de la Administración. Curso: Contabilidad IV. UNED. San José, Costa Rica.

<sup>6</sup> La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en la sesión 426, punto 5 realizada el 13 de diciembre de 1974, como guía profesional de trabajo aprobó los principios de contabilidad oficiales. Estos fueron publicados en el Diario Oficial, La Gaceta # 140 del 22 de julio de 1982. También de conformidad con el artículo 56. del Reglamento de Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, los principios contables son de acatamiento obligatorio por los Contadores Públicos Autorizados.

Sin embargo, debemos tener presente que mediante el proceso de globalización económica, muchas empresas transnacionales realizan actividades en nuestro país y deben emitir reportes a entidades ubicadas en distintos países. Por lo anterior, existen otras disposiciones que las regulan atendiendo necesidades específicas al entorno en que realizan sus operaciones. Así las cosas, nos encontramos con los Principios de Contabilidad del Instituto Americano de Contadores Públicos ( AICPA )<sup>7</sup> y con la Comisión de las Normas Internacionales de Contabilidad. En el AICPA surgieron comités cuyos objetivos fueron expresar por escrito los principios de contabilidad, determinar las prácticas adecuadas y reducir las diferencias e inconsistencias en la práctica. Entre estos comités tenemos: Comité para Procedimientos Contables, el cual emitió 51 boletines sobre Investigaciones en Contabilidad (Accounting Research Bulletins (ARB)). El Consejo de Principios de Contabilidad (Accounting Principles Board (APB)), emitió 31 opiniones basadas principalmente en estudios de investigación y respaldadas por el razonamiento. Con la desaparición del Consejo de Principios de Contabilidad APB, se creó el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standard Board (FASB)). El FASB concebido como un consejo privado e independiente ha emitido en forma de FASB STATEMENT ( Declaraciones del FASB ) los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y son por tanto obligatorias en la práctica. Las opiniones del APB, así como las del ARB que estaban vigentes cuando se creó el FASB, seguían en vigencia mientras no sean enmendadas o sustituidas por las declaraciones del FASB.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad ( IASC ) perteneciente al FASB, tiene como objetivos formular y publicar para el interés público normas de contabilidad

---

<sup>7</sup> El instituto Americano de Contadores Públicos, organización profesional en ejercicio ha tenido una gran trascendencia en el establecimiento de los "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos".

para ser observadas en la presentación de estados financieros y promover su aceptación y observancia en todo el mundo y trabajar en general para la mejora y armonización de las regulaciones, normas de contabilidad y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC), fueron aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, según Sesión ordinaria 18-99, del 21 de setiembre de 1999, publicado en La Gaceta N° 195 del 7 de octubre de 1999, Sesión ordinaria 03-2000 del 18 de enero del 2000, publicada en La Gaceta N° 37 del 22 de febrero del 2000 y Sesión ordinaria N° 27 -2001, del 27 de agosto del 2001, publicada en La Gaceta N° 167 del 31 de agosto del 2001, están vigentes a partir del período fiscal 2001, como normas expresas para el registro contable, presentación de los estados financieros y revelación de la información financiera<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> La Dirección General de Tributación en materia contable emite la resolución N° 52-01- en San José, a las ocho horas del seis de diciembre del dos mil uno. Entre los aspectos más importantes de dicha resolución:

**Artículo 1°.** Se establecen los siguientes criterios interpretativos respecto del efecto en el impuesto sobre las utilidades, en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica:

**A) Aplicación, por primera vez, de las Normas Internacionales de Contabilidad.**

Este apartado se refiere a la NIC 1 "Presentación de Estados Financieros", NIC 7 "Estados de Flujo de Efectivo" y NIC 8 "Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, como base para la determinación de la utilidad financiera, la cual será sujeta a conciliación en la determinación de la renta disponible de los contribuyentes, considerándose también la interpretación contenida en el SIC-8 "Aplicación por Primera Vez, de las NIC como base de Contabilización", en la cual se establece que no es apropiado reconocer, en el estado de resultados, el efecto acumulado de los cambios que proceden de la transición, desde los principios contables nacionales, a los principios sentados en las NIC:

Este apartado se refiere a la NIC 1 "Presentación de Estados Financieros", NIC 7 "Estados de Flujo de Efectivo" y NIC 8 "Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, como base para la determinación de la utilidad financiera, la cual será sujeta a conciliación en la determinación de la renta disponible de los contribuyentes, considerándose también la interpretación contenida en el SIC-8 "Aplicación por Primera Vez, de las NIC como base de Contabilización", en la cual se establece que no es apropiado reconocer, en el estado de resultados, el efecto acumulado de los cambios que proceden de la transición, desde los principios contables nacionales, a los principios sentados en las NIC:

1. Las Normas Internacionales de Contabilidad, aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, para efectos de aplicación en los sistemas contables de las empresas, no implica cambios en las leyes fiscales. Por tanto, cualquier ajuste originado como consecuencia exclusiva del cambio de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a las Normas Internacionales de Contabilidad, no debe



También en el Reglamento General del Impuesto sobre la Renta ( Ley 7092 ) en su artículo 57 indica claramente que debe utilizarse a las Normas Internacionales de Contabilidad ( NIC )<sup>9</sup> aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro<sup>10</sup>

---

causar efecto alguno en la determinación de la base imponible del período fiscal en que éstas se adopten. Por el contrario, todos los ajustes resultantes deben afectar las cuentas patrimoniales de utilidades retenidas.

2. Los Estados Financieros del período fiscal 2001 en adelante, deben prepararse de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

3. La utilidad neta financiera resultante, después de convertir los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, será el punto de partida para la conciliación entre la utilidad financiera y la renta imponible para efectos de determinar el impuesto a las utilidades.

4. Los documentos de respaldo de los ajustes realizados a las utilidades retenidas de los períodos 2000 y anteriores, generados en la aplicación, por primera vez de las NIC, deben formar parte del soporte de los registros contables respectivos, como evidencia del origen de la transacción. Cuando esta Administración lo considere oportuno, podrá solicitar dicha documentación.

5. El incremento en el patrimonio generado en los ajustes a las utilidades retenidas, no constituirá base para la presunción del artículo 5° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en materia de incremento patrimonial, siempre que provenga de la conversión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a Normas Internacionales de Contabilidad, y que se encuentre debidamente respaldados y contabilizados.

6. De conformidad con el artículo 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los contribuyentes deberán conservar el Estado de Resultados, el Balance General, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujo de Efectivo, con las respectivas notas explicativas requeridas según las Normas Internacionales de Contabilidad, para ser presentados a la Administración Tributaria cuando sean requeridos por ésta.

7. El formulario de declaración D-101, debe corresponder a un extracto de las partidas que integran los estados financieros preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad y conciliadas con las disposiciones tributarias aplicables, ya sea que se declare por medios manuales o electrónicos.

8. Las hojas de trabajo que sustentan el resumen de los estados financieros, consignados en el formulario de declaración D.101, así como los documentos de trabajo referidos a los ajustes de la conciliación de las utilidades generadas en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, deben conservarse por el período de prescripción.

9. Se exceptúan de las disposiciones anteriores a las personas físicas a que se refiere la resolución de esta Dirección General, número 49-01 del 22 de noviembre del 2001, publicada en La Gaceta 232 del 3 de diciembre del 2001, en razón de que éstas tienen autorizado un régimen para declarar sobre la base de lo percibido, así como a los contribuyentes que liquiden sus obligaciones tributarias bajo el Régimen de Tributación Simplificada.

<sup>9</sup> Modificado por Decreto N° 30410-H; La Gaceta N° 84; 03-05-02.

<sup>10</sup> Ley y Reglamento del Impuesto sobre la renta ( 2002 ). Instituto de Estudios Tributarios Contables, San José, Costa Rica p. 109.

## **2.4- Historia de la Auditoría**

### **2.4.1-Auditorias del Ministerios de Hacienda en el Reino Unido<sup>11</sup>**

En el antiguo Egipto, mucho antes del advenimiento de la moneda, se habían creado métodos para evitar pérdidas originadas por peculado o malversaciones. Cuando por ejemplo, los cereales eran entregados a los graneros de los faraones, las bolsas eran llenadas bajo la supervisión de un inspector, quien toma nota en el papiro. Un segundo funcionario vigilaba la recepción en el depósito, llevando sus propios controles. Se adoptaba pues, el simple recurso de hacer que una persona controlara el trabajo de otra.

Durante el reinado de Enrique I ( 1109-1135 ) se compiló en la Tesorería de su corona, una gran lista “Pipe Roll”, de los ingresos del Ministerio de Hacienda. El secretario del Ministerio preparaba una segunda lista y el representante del Rey una tercera. Llevados en forma independiente, los tres documentos debían coincidir en sus detalles más mínimos, y cualquier diferencia que surgiera al finalizar el año era investigada<sup>12</sup>. La palabra “probatum” ( señal de que la auditoría había sido realizada ) era anotada en el correspondiente asiento de Ajuste.

Alrededor de la misma época, los administradores ejecutivos de condados, responsables de la recaudación de impuestos por cuenta del Rey, debían presentarse al Ministerio de Hacienda dos veces al año, en Pascua y en fiesta de San Miguel ( 29 de septiembre ), para efectuar sus pagos y rendir cuentas ante los funcionarios conocidos por “Auditores Comptorum Scaccari”; y entonces también se efectuaba una revisión minuciosa. Los

---

<sup>11</sup> Boletín N° 9, ( Enero 1975 ). Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. p.5.

<sup>12</sup> En la Actualidad se podría comparar con los controles cruzados que ejerce la Administración Tributaria de Costa Rica por medio de diferentes formularios que debe reportar el contribuyente, entre estos por ejemplo el 151 y 152.

cargos contra la Corona que no estuvieran plenamente justificados eran rechazados, y se adoptan las providencias necesarias para asegurar que el Rey recibiera sus debitos tributos. La emisión de contraseñas o tablillas de madera en función de recibo, era otra protección más contra el fraude.

## **2.4.2-Registros de la Ciudad de Londres**

Como gran centro comercial desde la época romana en adelante, Londres contiene mucho de interés para el investigador de la historia de los albores de la contabilidad. Es evidente, por ejemplo –según consta en el “Calendario de copiadore de carta de la ciudad de Londres”- que se efectuaban auditorías periódicas en las cuentas del Chambelán en 1298, pues en ese año, el alcalde, regidor, administrador de condados, y “otros”, fueron designados colectivamente auditores. Una década más tarde, aproximadamente en 1310, vemos que: seis hombres probos, elegidos en la presencia de la comunidad total “, ocupaban los mismos cargos. En 1311, se designó un “Contralor del Chambelán” como instrucciones de: Cooperar en la auditoría y determinar las cuentas de diversos chambelanes y otros funcionarios por períodos transcurridos en el pasado. Probablemente alguna irregularidad había surgido que motivara el cambio de auditores<sup>13</sup>.

Es evidente que los miembros del ayuntamiento o cabildo, tanto como los comerciantes, estaban adquiriendo conciencias de la auditoría y nada dejaban librado al azar. La Cámara de los Comunes también, durante el siglo XIV, exigía cuentas auditadas antes de votar nuevos fondos para el bolso real, Enrique IV, en 1406, declaró bruscamente: “Los

---

<sup>13</sup> Boletín Nº 9, ( Enero 1975 ). Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. p.6

Reyes no rinden cuentas” y, es obvio decirlo, que no tenían la menor intención de así hacerlo. Pero cambió de opinión al año siguiente.

En el siglo XVIII en el Ministerio de Hacienda tan estrictas en cierta época habían dejarlo de serlo en esa época. El fraude y el contubernio estaban en evidencia. Este estado de cosas movieron a funcionarios públicos de alto nivel a eliminar los “Auditores del Erario” y nombrar un “Consejo de Comisionistas” en su lugar. Provistos de poderes formidables, tomaron sobre sí la importante tarea de poner en orden las cuentas fiscales, y restablecer la integridad de la auditoría.

### **2.4.3- Historia de los principios de auditoría generalmente aceptados en Costa Rica**

En abril de 1965, Instituto Mexicano publicó un libro en castellano titulado “Normas y Procedimientos de Auditoría”. Este libro incluye versiones revisadas de 21 boletines emitidos por un comité de procedimientos de auditoría entre los años 1955 y 1965. Las diez normas de auditoría anteriormente adoptadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizadas están incorporadas en la versión mexicana. Estas cubren las normas relacionadas con la competencia, independencia y el debido cuidado profesional, normas de trabajo y normas para informes, incluyendo calificaciones y excepciones.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Boletín N° 11,( Febrero 1966.) Auditoría en América Latina. Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. P.3 se indico: Entre los procedimientos de auditoría enumerados separadamente por el Instituto Mexicano se encuentran la observación de inventarios y la confirmación de cuentas y documentos por cobrar. Otros capítulos tratan revisiones de control interno, efectivo, propiedades, planta y equipo, garantías, intangibles, acumulaciones y obligaciones estimadas, efectos a pagar, deuda consolidada, contingencias, accionistas, ventas y costos de las ventas, muestreos e informes de auditoría.

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en su sesión ordinaria N<sup>o</sup> 18-2002, del 24 de junio del 2002, mediante acuerdo 324-2002, conoció y aprobó el Proyecto de Adición, Adopción de Nuevas Normas y Declaraciones Internacionales de Auditoría<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Publicación en La Gaceta N<sup>o</sup> 142 del miércoles 24 de julio del 2002:

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en su sesión ordinaria N<sup>o</sup> 18-2002, del 24 de junio del 2002, mediante acuerdo 324-2002, conoció y aprobó el Proyecto de Adición, Adopción de Nuevas Normas y Declaraciones Internacionales de Auditoría, Modificación y Derogación de la ya existentes, que dice:

**Considerando:**

- a) El 24 noviembre de 1998, la Junta Directiva por acuerdo 3.2 de la Sesión Ordinaria número 34-98, dispuso adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) como base para el desarrollo de los trabajos de auditoría y servicios relacionados en Costa Rica, así como las Declaraciones Internacionales de Auditoría, acuerdo que fue publicado en el Diario Oficial La Gaceta No.14 del 21 de enero de 1999.
- b) Dicha adopción fue motivada y facilitada entre otros aspectos por la pertenencia del Colegio de Contadores Públicos a la Federación Internacional de Contadores (IFAC), relación que es satisfactoria y nos obliga y compromete con la misión de aquella en cuanto al desarrollo y enriquecimiento de una profesión contable, que permita proporcionar servicios de alta calidad en aras de un interés público.
- c) El Consejo del IFAC tiene conformado el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) como Órgano encargado de desarrollar y emitir a nombre del Consejo las normas y declaraciones de auditoría y servicios relacionados, con la finalidad de ayudar a mejorar y armonizar las regulaciones referentes a las prácticas de auditoría y servicios relacionados, de todo el mundo.
- d) Al momento de adoptar las NIA en 1998, el Colegio dispuso dejar pendientes algunas normas que requerían de interpretación y aclaración de aspectos en ellas contenidas, y que hoy el Comité de Normas de Auditoría de Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ha considerado oportuno adicionar.
- e) Desde la fecha en que se aprobó la adopción de normas en 1998, han transcurrido más de tres años, en los cuales el IAPC ha modificado, derogado y emitido nuevas Normas y Declaraciones de Auditoría, siendo requisito indispensable la actualización del acuerdo 3.2 del 24 de noviembre de 1998.
- f) La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, ha efectuado una revisión de las Normas y Declaraciones de Auditoría desde su adopción en nuestro país hasta la reciente edición en español autorizada por la Federación Internacional de Contadores, determinando que es necesario recomendar a la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica que se adicione, adopte, modifique y derogue, conforme con la edición más reciente publicada por el IFAC y así contar con un conjunto integral y armónico de dichas Normas y Declaraciones.
- g) Considerando que en el mundo globalizado en el que hoy día convivimos, se hace necesario que los estudiantes de la carrera de Contaduría Pública de las diferentes universidades, sean formados con fundamento en las Normas y Declaraciones Internacionales; de ahí la importancia de que Órganos como el Consejo Nacional de Educación Superior (CONESUP) y Consejo Nacional de Rectores (CONARE) intervengan ante las Universidades para que

#### 2.4.4- Aspectos de la ley de la profesión contable en Costa Rica

El Contador Público, como perito<sup>16</sup> y auxiliar de la justicia<sup>17</sup>, tiene una función de evidente responsabilidad. Sus informes, sus conclusiones, después de una serie de operaciones técnicas y de estimación moral, son en general decisivas para la solución de un litigio que puede tener repercusión enorme en el dominio de la actividad comercial u financiera y fiscal... Toda una serie de situaciones económicas y reputaciones personales se vinculan firmemente en sus actos.

“La profesión de Contador, contiene cuatro importantes aspectos: personalidad moral, acto moral, conciencia social y control moral del éxito.

La personalidad moral está en continua evolución y se manifiesta justamente en el ejercicio de la Profesión, contribuyendo a realizar y asegurar el deseable beneficio del bienestar común.

La conciencia social del contador debe quedar acreditada ejercitando su profesión, con sentido de comunidad y con la firme voluntad de servirla<sup>18</sup>.

---

incluyan dichas normas en los planes de estudio de la carrera de Contaduría Pública. Igualmente se formula la misma recomendación a las universidades públicas y privadas para que por su propia iniciativa y para la formación idónea de los futuros profesionales, incorporen en sus programas de estudio esa normativa...

<sup>16</sup> Doménech, José ( Marzo 1996 ) La prueba pericial contable en las jurisdicciones civil y penal, Barcelona España, Bosch Casa Editorial, S.A., p.30: *Según lo dicho, el perito aparece en el proceso como el experto que debe aportar sus conocimientos científicos, técnicos ( como en este caso la contabilidad ), prácticos que permitan al juez una apreciación de los hechos objeto de aquél. Jurídicamente la figura del perito tiene dos acepciones. Según la primera acepción perito es la persona experta con conocimientos especializados. Según la segunda acepción perito es la persona llamada en el proceso para aportar sus conocimientos y experiencias en la práctica de la prueba. Según esta última, perito es pues el experto encargado por el juez para practicar la prueba.*

<sup>17</sup> Al experto le corresponde la apreciación del hecho y al juez la calificación del derecho (Doménech, J. 1996 )

<sup>18</sup> Pío XII, ( 1953 ), L” Observatorio Romano, N° 105.

### **2.4.5- El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica<sup>19</sup>**

Dentro del territorio nacional, el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica<sup>20</sup> es el ente encargado de promover el progreso de la ciencia contable, de cuidar su desarrollo y normal desenvolvimiento, de dar opiniones, evaluar consultas técnicas y, en general, de regular el ejercicio de esta profesión.

La Contaduría Pública se ejerce al ofrecer los servicios al público para ejecutar Contador, servicios que implican la auditoría o verificación de libros, cuentas o registros mercantiles, o transacciones financieras, o la preparación o certificación de estados contables o financieros, y que esta profesión sólo podrá ser ejercida por los Contadores Públicos Autorizados ( C.P.A ), en pleno goce de sus derechos.

Lo anterior significa que la falta de cualquiera de los requisitos, que más adelante se detallan, implicará la pérdida de la calidad de Contador Público.

Para ejercer la profesión de contador público se requiere:

- Ser mayor de edad, de reconocida solvencia moral y estar en pleno goce de los derecho civiles.
- Poseer el título de Licenciado en Ciencias Económicas.

---

<sup>19</sup> Sáenz Bolaños Marta E., ( 1993 ), Guía de Estudio para el Curso de Auditoría General I, UNED, San José, Costa Rica. P. 12, 13, 14.

<sup>20</sup> La normativa que rige la profesión de Contador Público y la creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica se encuentra contenida en la ley N° 1038 del 19 de agosto del 1947, Decreto N° 140 y 180 del 13 de agosto y 7 de septiembre de 1948 y N° 676 del 31 de agosto de 1949, así como en la ley N° 564 del 19 de enero de 1973. También en el Decreto N° 13606-E del 5 de mayo de 1982.

- Rendir una garantía a favor de la Procuraduría General de la República, a través de una póliza de fidelidad.
- Poseer como mínimo dos años de práctica profesional
- En los casos de ciudadanos extranjeros deberá constatarse la residencia permanente en Costa Rica durante los últimos cinco años anteriores a la solicitud de los dos años posteriores de su incorporación. Además, debe existir un convenio vigente de reciprocidad para el ejercicio de la Contaduría Pública entre el país de su nacionalidad y Costa Rica.

A los contadores públicos les corresponde:

- Certificar toda clase de estados financieros, de ganancias y pérdidas y otros similares.
- Dar fe de los asuntos concernientes a las áreas de su competencia a solicitud de los interesados o por disposición legal expresa.
- Certificar y Dictaminar para efectos tributarios, fiscales, judiciales, de crédito o similares.
- Intervenir en materia judicial, bancaria, comercial administrativa y de cuentas en todos aquellos actos que requieran el concurso de un técnico en dichas materias.

Los documentos que expidan los contadores públicos tendrán valor de documentos públicos y en el caso de que los emitan sociedades o asociaciones de Contadores Públicos, deben ser firmados individualmente por un profesional incorporado y sellados con el sello blanco que otorga el Colegio, para que tengan valor legal.



Todo contador público autorizado está obligado a conservar y mantener a disposición de la Fiscalía del Colegio los papeles de trabajo y elementos probatorios de su actuación profesional, durante un plazo de cuatro años y llevará un Libro de Servicios Profesionales legalizado por dicha institución.

Los contadores públicos no podrán ejercer sus funciones en las que el profesional tenga interés directo o participación<sup>21</sup>, así como en aquellas que conciernan a su cónyuge o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica tiene su sede en la capital de la República y ejerce sus funciones por medio de una Junta General y una Junta Directiva.

La Junta General es la autoridad suprema del Colegio y tiene por competencia resolver los asuntos que por su índole o mandato expreso no pueda resolver la Junta Directiva. Esta Junta General se reunirá ordinariamente al menos una vez al año para nombra la Junta Directiva, conocer los informes que ésta le presente y resolver problemas de su competencia, y extraordinariamente, cuando sea convocada por acuerdo de la Junta Directiva. Existirá quórum en primera convocatoria con más de la mitad de los miembros del Colegio y en segunda convocatoria con cualquier número de miembros presentes.

La Junta Directiva estará conformada por un Presidente, un Vicepresidente, un Secretario, un Prosecretario, un Fiscal, un Tesorero y tres Vocales. Se reunirá en sesión ordinaria por los menos una vez al mes y en sesión extraordinaria todas las veces que sea necesario.

---

<sup>21</sup> Esto debido a que requiere imparcialidad en las intervenciones que este realice en sus prácticas profesionales.

El quórum de esta Junta se formará con cinco de sus miembros y los acuerdos se tomarán con la mayoría de votos presentes.

El Colegio contará también con un Comité Consultivo y un Tribunal de Honor. Le corresponde al Comité Consultivo dictaminar sobre asuntos de competencia del Colegio y el Tribunal de Honor actuará como juez de conciencia de cualquier diferencia de orden moral entre los miembros del Colegio, o entre éstos y los particulares.

Con función asesora de la Junta Directiva, existirán las Comisiones Permanentes de Trabajo de Principios de Contabilidad, de Normas y Procedimientos de Auditoría, de Fiscalía, de Admisión y cualquier otra que la Junta Directiva crea necesaria.

## **2.4.6- Aspectos teóricos de la contabilidad y de la auditoría<sup>22</sup>**

### **2.4.6.1- Características de la contabilidad financiera<sup>23</sup>**

**1-Utilidad:** Es la cualidad de adecuar la información contable al propósito del usuario. La utilidad de esta información está en función de su contenido informativo y de su oportunidad.

---

<sup>22</sup> El diccionario enciclopédico Océano Uno define la contabilidad como: “*Ciencia que se dedica a la captación, representación y medida de los hechos contables, en un período dado, con el fin de obtener un estado general de cuentas.*” Es de naturaleza eminentemente constructiva e informativa, debido a que le corresponde recopilar, ordenar, clasificar, registrar y comunicar los datos financieros. Por otra parte, la auditoría es una profesión independiente y crítica de la contabilidad o complementaría a ésta, que se encuentra definida como: “asesorar, revisar, intervenir o examinar cuentas contables”.

<sup>23</sup> Las características de la información contable son los antecedentes de la teoría de la contabilidad financiera. Dichas características son las que justifican la existencia y la validez de los principios de contabilidad y de las reglas particulares de valuación y presentación. Si la información contable deja de tener las características mencionadas, es necesario revisar la teoría básica de la contabilidad financiera.

**2-Contenido informativo:** Esta característica de la información contable se refiere básicamente al valor intrínseco que posee dicha información. Tal característica está basada a su vez en las siguientes cuatro:

2.1-Significación: Esta característica mide la capacidad que tiene la información contable para representar simbólicamente –con palabras y cantidades- la entidad y su evolución, su estado en diferentes puntos en el tiempo y los resultados de su operación.

2.2-Relevancia: La cualidad de seleccionar los elementos de la información financiera que permitan al usuario captar el mensaje y operar sobre ella para lograr sus fines particulares.

2.3-Veracidad: La cualidad de incluir en la información contable eventos realmente sucedidos y de su correcta medición de acuerdo con las reglas aceptadas como válidas por el sistema.

2.4-Comparabilidad: La cualidad de la información de ser cotejable y confrontable en el tiempo por una entidad determinada, y de ser válidamente confrontables dos o más entidades entre sí, permitiendo juzgar la evolución de las entidades económicas.

**3-Oportunidad:** Esta cualidad de la información se refiere a que ésta llegue a manos del usuario cuando él pueda usarla para tomar decisiones a tiempo para lograr sus fines.

**4-Confiable:** La característica de la información contable por la que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella. La confianza que el usuario de

la información contable le otorga requiere que la operación del sistema sea estable, objetiva y verificable.

**5-Estabilidad:** La estabilidad del sistema indica que su operación no cambia en el tiempo y que la información que produce se ha obtenido aplicando las mismas reglas para captar los datos, cuantificarlos y presentarlos.

**6-Objetividad:** Esta característica implica que las reglas bajo las cuales fue generada la información contable no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo a dichas reglas.

**7- Verificabilidad:** Está característica permite que puedan aplicarse pruebas al sistema que generó la información contable y pueda obtener los mismos resultados.

**8-Provisionalidad:** Esta característica significa que la información contable no representa hechos totalmente acabados ni terminados.

La teoría básica de la contabilidad financiera está estructurada jerárquicamente en principios, reglas particulares y criterio prudencial.

### **2.4.7- Principios de contabilidad que identifican y delimitan el ente económico<sup>24</sup>**

**1-Entidad:** Este principio postula la identificación de la empresa como ente independiente en su contabilidad, tanto de sus accionistas o propietarios, de sus acreedores o deudores, como de otras empresas. El objetivo de este principio es evitar la mezcla en las operaciones económicas que celebre la empresa con alguna otra organización o individuo.

**2-Realización:** Cuantifica las operaciones económicas que realiza una empresa, tanto con otros entes económicos, como por las ocurridas por transformaciones internas o por eventos económicos externos que afectan la entidad.

**3-Periodo contable:** Este principio divide la vida económica de una entidad en periodos convencionales para conocer los resultados de operación y su situación financiera por cada periodo, independientemente de la continuación del negocio.

### **2.4.8- Principios de contabilidad que establezca la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación financiera**

**1-Valor histórico original:** Este principio establece que los bienes y derechos debe valuarse al costo de adquisición o fabricación. Sin embargo, admite que “estas cifras

---

<sup>24</sup> Los principios de contabilidad generalmente aceptados están estructurados en conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones por medio de los estados financieros.

deben modificarse en caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. También establece que “si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican todos los conceptos susceptibles de modificarse que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

**2-Negocio en marcha:** Este principio presupone la permanencia del negocio en el mercado, con excepción de entidades en liquidación.

**3-Dualidad económica:** Este principio manifiesta que cada recurso de que dispone la entidad fue generado por terceros, quienes poseen derechos e intereses sobre los bienes de la entidad. A su vez, los recursos constituyen una especificación de los derechos que sobre ellos existen.

#### **2.4.9-Principio de contabilidad que se refiere a la información**

**1-Relevación suficiente:** Este principio se refiere al hecho de que los estados financieros deben contener de manera clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

**2-Importancia relativa:** Este principio postula que en la elaboración de información financiera se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

**3-Consistencia:** Este principio establece que los principios y reglas con los cuales se obtuvo información contable permanezcan en el tiempo para facilitar su comparabilidad. Asimismo, establece que cuando exista algún cambio, éste se justifique y se anote el efecto que produce en las cifras contables.

#### **2.4.10- Reglas particulares**

Las reglas particulares son pronunciamientos de la Comisión de Principios de Contabilidad que establecen reglas específicas en cuanto la valuación y presentación de cada partida comprendida en los estados financieros. De esta manera, existen reglas particulares para efectivo, cuentas por cobrar, etc.<sup>25</sup>

#### **2.4.11-Criterio prudencial**

El criterio prudencial es la posición conservadora que se recomienda al contador público que adopte para resolver algún dilema que presente la aplicación de alguna norma o de regla particular en casos específicos. En situaciones como ésta, se debe optar por la alternativa que menos optimismo refleje.

---

<sup>25</sup> Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

## 2.4.12-Importancia de los estados financieros<sup>26</sup>

El principal medio para transmitir información financiera sobre una organización lo constituyen sus estados financieros, los cuales deben cumplir con el objetivo de informar sobre la situación financiera de la organización en cierta fecha, los resultados de las operaciones y los cambios en su situación financiera durante el periodo contable terminado en esa fecha.

Las características de los estados financieros deben ser las mismas que se mencionaron para la información contable; esto es, deben ser útiles, en cuanto a que deben servir al usuario para la toma de decisiones, y deben ser confiables. Respecto a esta última característica, a la investigación financiera le interesa la objetividad con que son realizados y lo verificable de los datos que contienen.

Como todo modelo, los estados financieros presentan algunas limitaciones a su capacidad para reflejar la realidad financiera de la organización: Cuantifican las transacciones o eventos con base en ciertas reglas que ofrecen alternativas de registro, están expresados en unidades monetarias cuya capacidad adquisitiva cambia a través del tiempo y no pretenden representar el valor real del negocio.

---

<sup>26</sup> Los estados financieros básicos según la NIC 1, son:

1. El estado de situación financiera, que cuantifica los activos, los pasivos y el capital contable de la entidad en una fecha dada.
2. El estado de resultados, que muestra los ingresos y los gastos de la organización durante un periodo y cuantifica la utilidad o pérdida resultante.
3. El estado de Flujo de Efectivo.
4. El estado de Cambios en el Patrimonio Neto.



Los estados financieros se construyen a partir de cinco elementos básicos que registra la contabilidad: los activos, los pasivos o deudas, el capital o participación de los propietarios, los ingresos y los gastos de la organización.

Finalmente, una de las principales ventajas de estos estados para la investigación financiera consiste en que pueden obtenerse en fuentes ajenas a la empresa u organización a la que pertenecen. Entre estas fuentes se encuentran entidades públicas y privadas de diversa índole: El Ministerio de Hacienda, Las bolsas de valores, despachos de contadores públicos independientes, entidades financieras y fiscalizadoras, entre otras.

#### **2.4.13-Contabilidad financiera y administrativa**

El propósito básico de la contabilidad es proveer información financiera acerca de una entidad económica, la contabilidad se encuentra dividida de la siguiente forma<sup>27</sup>:

**Contabilidad financiera:** Sistema de información que expresa en términos cuantitativos y monetarios las transacciones que realiza una entidad económica, así como ciertos acontecimientos económicos que la afecten, con el fin de proporcionar información útil y segura a usuarios externos a la organización.

**Contabilidad administrativa:** Sistema de información al servicio de las necesidades internas de la administración, con orientación pragmática destinada a facilitar las funciones administrativas de planeación y control así como la toma de decisiones.

---

<sup>27</sup> Contabilidad, Gerardo Guajardo. Pág. 3

**Contabilidad fiscal:** Sistema de información diseñado para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias<sup>28</sup> de las organizaciones respecto de un usuario específico: El fisco.

#### **2.4.14-Diferencias entre la contabilidad financiera y la administrativa**

Las principales diferencias entre la contabilidad financiera y administrativa se refieren al tipo de usuarios, la horizonte de tiempo en que se ubican y a los organismos reguladores que los rigen.

En seguida se analiza con detalle cada diferencia:

1. La contabilidad financiera está organizada para producir información para usuarios externos<sup>29</sup> a la administración. Dichos usuarios pueden ser accionistas, proveedores, instituciones bancarias, acreedores diversos, empleados, clientes, organismos reguladores y de gobierno. La contabilidad administrativa está organizada para producir información para usuarios internos.
2. La contabilidad financiera genera información de eventos transcurridos en el pasado; por ello se dice que es esencialmente histórica. En cambio, la contabilidad administrativa está enfocada hacia el futuro.

---

<sup>28</sup> Información de carácter contable financiera necesaria para ser verificada por las instancias fiscales.

<sup>29</sup> Gerardo Guajardo, Contabilidad, p. 3

## **2.5.- Diferencias entre la auditoría financiera y auditoría fiscal.**

### **2.5.1- Concepto, normas y procedimientos de auditoria**

La auditoría se refiere a la revisión, intervención y examen de las cuentas contables y a la verificación, continua o periódica, de los activos, pasivos, capital, ingresos y gastos declarados de la empresa u otro tipo de organización. Existen diversos tipos de auditoría, dependiendo del objeto que se estudie, entre los que podemos citar: auditoría de estados financieros, operativa, trabajos especiales<sup>30</sup> etc.

Las normas de auditoría son enunciados que determinan las condiciones en las que debe realizarse el trabajo de auditoría, para garantizar su calidad y los requisitos mínimos exigidos por la profesión. Son diez, divididas en tres grupos, a saber:

1. Las relativas a la personalidad del auditor: entrenamiento y capacidad profesional, independencia mental y cuidado y diligencia profesionales.
2. Las relativas al trabajo: planeación y supervisión del trabajo, estudio y evaluación del control interno y obtención de material de prueba suficiente y competente.
3. Relativas al informe: Indican si los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad, si estos principios fueron aplicados consistentemente, si la información revelada es suficiente y el expresar una opinión.

---

<sup>30</sup> Entre ellos se pueden incluir los estudios de tipo fiscal.

Las fuentes de material probatorio necesarias para cumplir con una investigación financiera son de diversa naturaleza. Las principales son: sistemas de contabilidad y control interno de las organizaciones; el material probatorio físico; el documental ( ya sea el originado fuera de la empresa, generado por la empresa pero en poder de terceros, u originado fuera de la empresa pero en poder de la organización); oral; circunstancial; el análisis de los estados financieros y los cálculos matemáticos independientes.

La recolección del material probatorio se realiza a través de los denominados procedimientos de auditoría, que se definieron como una actividad o un conjunto de actividades u operaciones bien definidas y dirigidas a la obtención de material de prueba útil para la investigación financiera; estos procedimientos se clasifican para su estudio dentro de los siguientes tres grandes grupos:

- Los dirigidos a estudiar y verificar el control interno de la organización ( el plan de organización y todos los métodos y las medidas de coordinación adaptadas dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la corrección y confiabilidad de los datos contables, y promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas gerenciales establecidas), entre los que se encuentran:
  - Describir el sistema de control interno
  - Verificar su operación en la práctica
  - Estudiar y evaluar el sistema.

Las revisiones analíticas son las utilizadas para la obtención de material de prueba corroborativo, entre los que se citan: la confirmación, la inspección física, los nuevos cálculos matemáticos, la comprobación documental, las conciliaciones, el análisis de los movimientos de cuentas contables, la investigación y la observación.

Los resultados de la aplicación de los procedimientos deben quedar documentados en *papeles de trabajo*, que comprenden todo el material probatorio obtenido por el auditor para mostrar el trabajo efectuado, los procedimientos que ha seguido y las conclusiones a las que ha llegado y que le permitan preparar el informe, comprobar y explicar las opiniones y conclusiones, coordinar y organizar las fases del trabajo, proveer un registro histórico permanente y actuar de guía en estudios posteriores. Entre los tipos de papeles de trabajo se encuentran programas de auditoría, estados financieros, hojas de verificación de cálculos y actas de entrevistas.

Los conocimientos anteriores permiten integrar el siguiente marco general para el desarrollo de una investigación financiera<sup>31</sup>:

### **1. Planeación**

- 1.1 Análisis previo de circunstancias del sistema de control
- 1.2 Precisar objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo
- 1.3 Definir métodos y procedimientos por aplicar, en cuanto a naturaleza, extensión y oportunidad
- 1.4 Recopilación de lo anterior en un programa de trabajo

### **2. Investigación**

- 2.1 Obtención de material probatorio mediante la aplicación de los procedimientos
- 2.2 Ordenamiento del material y de los datos
- 2.3 Elaboración de conclusiones sobre hechos investigados

### **3. Informe**

- 3.1 Preparador del borrador del informe
- 3.2 Discusión del borrador

---

<sup>31</sup> Roldán Manuel, ( 1996 ), Auditoría Forense, San José, Costa Rica: Euned. p.123.

### 3.3 Redacción del informe final y de las conclusiones

## 2.5.2-Clases de auditoría fiscal

La clasificación que proponemos para la auditoría fiscal<sup>32</sup> viene dada en función de la persona que lleva a cabo la misma y de acuerdo con la independencia de dicha persona y de los objetivos que persigue. En este sentido, distinguimos entre auditoría fiscal interna y externa y, dentro de ésta, la inspección fiscal o la realizada por auditores de cuentas, ya sea como componente de la auditoría general de cuentas o como trabajo con una entidad independiente en sí mismo.

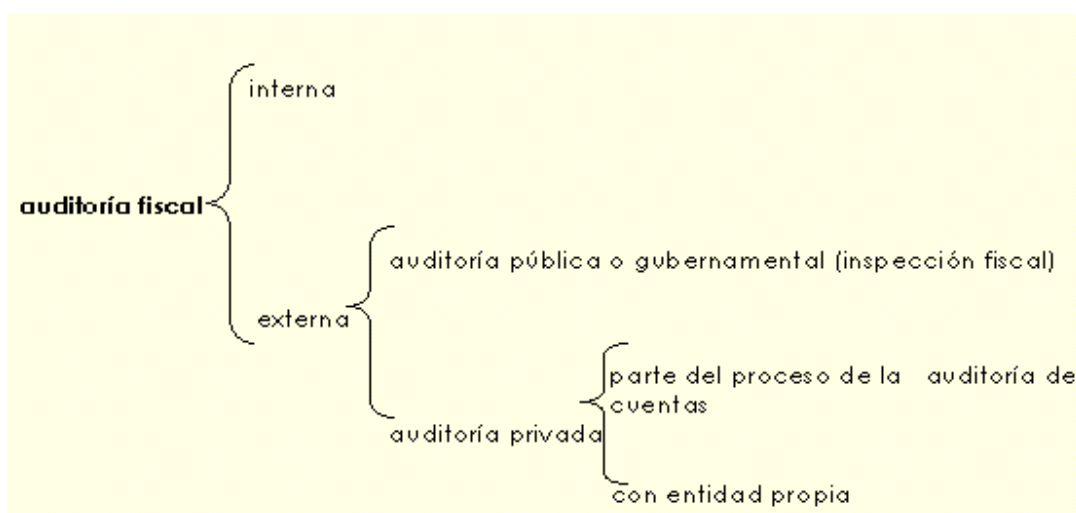


Figura 1. Clasificación de la auditoría fiscal

## 2.5.3 Auditoría fiscal interna

Las personas encargadas de llevar a cabo esta labor pueden ser tanto trabajadores de la entidad -normalmente integrados en el departamento de auditoría interna de la misma-,

<sup>32</sup> Aproximación al concepto de Auditoría Fiscal, por Pablo Arenas, profesor de la Universidad de Jaén, España.

como profesionales externos contratados para lograr los mismos fines, como ambos a la vez.

De entre las actuaciones que pueden desarrollar en el ejercicio de su función, destacamos las siguientes<sup>33</sup>.

- Estudio de la legislación impositiva establecida en todos los tributos que afecten a la entidad.
- Establecimiento sistemático de modelos normalizados que incluyan, de manera ordenada, las distintas fases para el cálculo de los distintos conceptos impositivos, como bases imponibles, tipos impositivos, cuotas, deducciones y bonificaciones, pagos a cuenta e información a incluir en la memoria, así como el contraste de dicha información con la obtenida a partir de la contabilidad y de las declaraciones impositivas presentadas por la entidad.
- Implantación de sistemas que garanticen el cálculo correcto de los tributos, así como el máximo aprovechamiento de las ventajas fiscales que resulten de aplicación en función de la actividad desarrollada por la entidad.
- Elaboración de reglas escritas relativas a aspectos tales como: segregación adecuada de funciones relativas a la confección, presentación y liquidación de las declaraciones fiscales; definición de las personas o departamentos responsables de la revisión, autorización y firma de las declaraciones, así como de la custodia de los soportes documentales de las mismas.

---

<sup>33</sup> Puede consultarse Sánchez F. De Valderrama ( 1996, Tomo II, pág. 349-351 )

## 2.5.4-Auditoría fiscal externa

Como hemos expuesto anteriormente, la auditoría fiscal -en el contexto de la auditoría de cuentas- puede ser entendida de dos formas.

Bien como una parte de la auditoría general de estados financieros, ya que, como dice Labatut:

*“El tener que dar una opinión sobre la situación patrimonial y financiera de la empresa en su conjunto implica que tal opinión se extienda a todas las áreas, de forma que también incluya una opinión sobre la situación fiscal de la entidad, en el sentido de cumplimiento de sus obligaciones tributarias y su correcto registro”.*

En opinión de Corona Romero:

*“El auditor externo tiene que obtener evidencia y dar opinión sobre el riesgo impositivo existente en una empresa en relación con las declaraciones tributarias formuladas y con las obligaciones con la Hacienda Pública y sobre las provisiones realizadas en este campo.*

*En cada caso, sin embargo, existen unas características distintas que vienen marcadas, en esencia, por el modo en que se refleja la evidencia obtenida. Así, en una auditoría de cuentas anuales, las conclusiones obtenidas tras la revisión de esta área pueden llegar a ser puestas de manifiesto en el informe de auditoría de cuentas anuales -en ciertas situaciones-, informe que, en el caso de auditoría financiera, es de carácter público y, por tanto, puede tener trascendencia ante terceros”.*



*En otros casos, la evidencia obtenida queda restringida al ámbito interno de la entidad auditada que no está obligada a dar publicidad a la misma, y, por tanto, puede no tener trascendencia frente a terceros, aunque nada impide que la entidad de publicidad a tal información. Este sería el caso de las auditorías no obligatorias y de aquellas auditorías voluntarias limitadas a esta faceta concreta de la actividad empresarial.”*

Se puede encuadrar a la auditoría fiscal -definida como un trabajo independiente con identidad propia-, dentro de los "otros trabajos de revisión y verificación" expresados, y fuera, por tanto, del esquema de la auditoría de cuentas anuales.

## **2.5.5-Diferencias entre la Auditoría Financiera y Fiscal**

### **2.5.5.1- Concepto de la Auditoría Financiera**

El AICPA ( El Instituto Americano de Contadores Públicos ) ha expuesto en el pronunciamiento SAS núm. 1. Codificación de Normas y Procedimientos de Auditoría, el objetivo inmediato de la Auditoría:

El objetivo del examen ordinario de estados financieros por auditor independiente es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de la empresa,

de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, asimismo, Montgomery<sup>34</sup> señala:

*“En una auditoría financiera, las declaraciones acerca de las cuales el auditor busca evidencia se refieren a la información financiera y, en ocasiones, a la operación. Los conceptos clave de una auditoría financiera son: que las declaraciones tienen carácter financiero y que los criterios a la luz de los cuales se miden son los principios de contabilidad generalmente aceptados o alguna otra base específica de contabilidad ( como lo podría estipularse en un contrato de arrendamiento ). Por lo general, la información financiera será usada por entidades distintas de aquella que la proporciona. A veces la información la usa la administración de la misma entidad para tomar decisiones internas, en cuyo caso contiene datos de operación además de los financieros...”*

### **2.5.5.2- Concepto de la Auditoría Fiscal**

La auditoría fiscal es un conjunto de principios y procedimientos de trabajo que realiza los expertos en materia fiscal contable, con el propósito de determinar si se han interpretado y aplicado las normas contables, los reglamentos y las leyes tributarias; que afectan a los contribuyentes y si consecuentemente se han confeccionado bien o mal las declaraciones juradas de los contribuyentes<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> DeFliese Philip L., 2 reimp. de la 2 ed: 1997 –Auditoría Montgomery-, Editorial Limusa S.A., México D.F, México. Pág. 65, 66.

<sup>35</sup> Se investiga el conjunto de principios y procedimientos destinados a establecer que se han aplicado razonablemente las normas contables; también por medio de la técnica de auditoría se analiza si se han interpretado correctamente las leyes tributarias que afectan a la empresa

Según Rhais Romero:

*Es el proceso sistemático que involucra el examen de libros, cuenta, registro, comprobantes y demás documentos relacionados con los actos y acontecimientos económicos llevados a cabo por una empresa con el fin de precisar si es correcta la situación financiera presentada y declarada por el contribuyente.*

Según Juan Franco:

*La auditoría fiscal es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas; ello implica verificar la razonabilidad con que la entidad ha registrado la contabilización de las operaciones resultantes de sus relaciones con la Hacienda Pública -su grado de adecuación con Principios y Normas Contables Generalmente Aceptados-, debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizado razonablemente con arreglo a las normas fiscales de aplicación.*

Para Sánchez F. de Valderrama:

*La auditoría del área fiscal persigue un doble objetivo: en primer lugar comprobar que la compañía ha reflejado adecuadamente las obligaciones tributarias, en función del devengo, habiendo provisionado correctamente los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales, y, en segundo, si se ha producido su pago*

---

directamente o indirectamente, utilizando para este fin el análisis metódico de estados financieros y criterios selectivos de evaluación.

*efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos". Esta definición sintetiza los dos objetivos principales del auditor fiscal: evidenciar, de un lado, si el reflejo contable de las circunstancias fiscales es razonable de acuerdo con las normas contables establecidas, y de otro, si las obligaciones legales se han cumplido adecuadamente.*

### **2.5.5.3-Diferencias y Similitudes entre Auditorías Financieras y Fiscales**

Las técnicas o procedimientos seguidos por los auditores externos así como también son coincidentes los objetivos perseguidos que es verificar la razonabilidad de la cifra y emitir una opinión de lo registrado y revelado por la administración de la empresa. No existe esta coincidencia de objetivos entre la auditoría externa y la inspección fiscal<sup>36</sup> el diccionario de la lengua española define inspección cómo:

*“Examen que hace el juez por sí mismo, y en ocasiones con asistencia de los interesados y de peritos o testigos de un lugar o de una cosa, para hacer constar en acta o diligencia los resultados de sus observaciones.”*

Aunque en la comparación de ambas disciplinas también existen numerosas similitudes, siendo la más elemental la forma en que se instrumentan la mayoría de procedimientos o conjunto de técnicas de auditoría.

---

<sup>36</sup> “Según el reglamento general de gestión, fiscalización y recaudación en su artículo 58: *La inspección Tributaria. En ejercicio de las amplias facultades de investigación y fiscalización con que cuenta para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, la Administración Tributaria podrá llevar a cabo inspecciones tributarias con el fin de determinar la ocurrencia de los hechos generadores de los impuestos que administra, cuantificar las bases de estos y, en general, verificar los elementos que configuran la obligación tributaria...*”

Según Sánchez F. de Valderrama "La auditoría del área fiscal":

*“Se puede observar que la auditoría financiera cuenta con un objetivo que engloba de alguna forma al de la inspección fiscal, pues el auditor, para opinar sobre la razonabilidad de las cuentas anuales, deberá determinar si la entidad ha declarado sus impuestos correctamente aunque este no sea su objetivo. El inspector tiene por objetivo precisamente este último, aunque también, en muchas ocasiones, deba determinar si la contabilidad es razonable como un punto de partida hacia las distintas bases imponibles.*

*En cuanto a la opinión financiera manifestada por cada uno de ellos, al auditor le está permitido no manifestarla, normalmente en presencia de limitaciones al alcance o incertidumbres de mucha significación; sin embargo, no puede expresar una opinión parcial a menos que el encargo sea limitado. La opinión del inspector, por su parte, no está influido por limitaciones al alcance o incertidumbres ya que las primeras pueden salvarse mediante la aplicación del régimen de estimación<sup>37</sup> directa o indirecta de la base imponible.*

*El acceso a la información interna de la entidad suele ser más amplio para el colaborador ( auditor externo ), mientras que el inspector no suele gozar de dicha consideración. Sin embargo, el inspector dispone de un poder coercitivo (imposición de sanciones, etc.) que el auditor externo no posee<sup>38</sup>.*

*La auditoría de unas cuentas anuales, por su parte, se suele desarrollar en el tiempo a lo largo de los meses anteriores y posteriores al cierre contable del*

---

<sup>37</sup> En Costa Rica podría establecerse cómo criterios de base cierta y base presunta, o la determinación de oficio que hace el auditor fiscal.

<sup>38</sup> En este sentido puede consultarse los tipos de sanción previstos por la legislación costarricense para los supuestos de “obstrucción a la labor inspectora”.

*ejercicio económico, salvo casos especiales. La inspección debe esperar a que las declaraciones fiscales sean presentadas, contando desde ese momento con un límite temporal de tres años para llevar a cabo su revisión<sup>39</sup>.*

*Entendemos que la inspección fiscal cuenta con más y mejores medios para llevar a cabo su actuación, fundamental por tener acceso a datos de terceros de forma prácticamente ilimitada; las únicas restricciones en este sentido vienen impuestas por los datos amparados por el secreto profesional y los de carácter confidencial o privado. Por otra parte, la inspección cuenta asimismo con bases de datos en las que se ordena toda la información disponible, así como con aplicaciones informáticas que cruzan o analizan tal información detectando las discrepancias que puedan existir entre datos referidos a la misma operación, pero obtenida de fuentes distintas. El auditor, si bien puede obtener información de terceros - fundamentalmente de asesores fiscales y legales y acreedores y deudores- no dispone con tanta amplitud de la información declarada a efectos fiscales por terceros relacionados con la entidad, ni dispone de acceso a bases de datos generales donde proceder al cruce de información, que queda restringida, por tanto, al ámbito de los registros y declaraciones confeccionados por la propia entidad.”*

Las mayores similitudes, se presentan en la aplicación de procedimientos técnicos de auditoría que tanto auditor como inspector utilizan para obtener una evidencia adecuada que sustente su opinión. En efecto, los cuestionarios fiscales, la forma de llevar a cabo indagaciones, las revisiones analíticas, las confirmaciones con terceros, y, sobre todo, las conciliaciones globales, son llevadas a cabo por el inspector y el auditor de forma idéntica

---

<sup>39</sup> La prescripción de las deudas tributarias en Costa Rica puede ser de tres a cinco años, según el artículo 51- Términos de prescripción del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 7900.

o muy similar, como tendremos ocasión de comprobar cuando analicemos los procedimientos de auditoría utilizados en la revisión de esta faceta de la actividad empresarial.

Por último, en lo que respecta a la documentación y revisión del trabajo, tanto el auditor como el inspector deben documentar adecuadamente las vicisitudes habidas en el proceso de obtención de la evidencia, así como evaluar la misma aplicando las mismas o parecidas reglas lógicas; las conclusiones obtenidas deben tener reflejo en un informe final -informe de auditoría o actas- y todo el proceso puede ser objeto de una revisión posterior por parte de evaluadores objetivos, por lo que podemos concluir que, en este aspecto, también ambos procesos presentan más similitudes que diferencias.

En auditoría financiera, el auditor debe pronunciarse sobre el grado de acercamiento de las cuentas respecto de unos estándares comúnmente aceptados; dichos estándares engloban a las normas contables que, a su vez, contienen una serie de conceptos tributarios -determinadas partidas integradas en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como menciones obligatorias en la memoria-, sobre las cuales el auditor debe manifestarse, asumiendo, de este modo, algún tipo de responsabilidad en el campo fiscal. Para concluir si los estados financieros cumplen con los criterios establecidos, el auditor deberá cerciorarse de que la entidad auditada ha cumplido razonablemente sus obligaciones fiscales, lo que implica estudiar aspectos como la existencia y adecuación de registros fiscales y contables, y la presentación en tiempo y forma de las pertinentes declaraciones fiscales.

Como hemos adelantado antes, dentro del esquema de la auditoría de cuentas, nos podemos referir a la auditoría fiscal en un doble sentido: como parte integrante del informe de auditoría de cuentas anuales, siendo tratada como un área más dentro de la

verificación, o como auditoría parcial, limitada o independiente, es decir, con sentido propio.

En la auditoría de cuentas anuales, expresar una opinión sobre la situación financiera y patrimonial de una entidad en su conjunto, implica que tal opinión tenga en consideración la situación fiscal de la entidad, en el sentido de identificar el grado de cumplimiento de sus obligaciones tributarias para así verificar el adecuado registro contable de los hechos económicos y su correcta presentación en los estados financieros. No obstante lo anterior también podemos contemplar esta revisión de la situación fiscal de la empresa como un trabajo independiente y con sentido propio, que limita su alcance a un área concreta de la realidad empresarial: la fiscal.



**CUADRO #1: Diferencias y Similitudes entre Auditorías Financieras y Fiscales**

	<b>Auditoría financiera</b>	<b>Inspección fiscal</b>
<b>OBJETIVO</b>	Opinar sobre si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada	Determinar si las bases imponibles declaradas por una entidad son correctas conforme a los criterios legales establecidos
<b>OPINIÓN</b>	Hay supuestos en los que es posible denegar la opinión	Se debe emitir opinión en todo caso
	La opinión parcial no está permitida	Opinión parcial permitida
<b>ACCESO A LA INFORMACIÓN INTERNA</b>	Amplio acceso a la información económico-financiera, por tratarse de una colaboración profesional, así como a los controles internos establecidos por la entidad	Menos facilidades para el acceso a la información, así como para apoyarse en los controles internos de la entidad
<b>OPORTUNIDAD</b>	Desarrolla su función, normalmente, de forma casi simultánea a los hechos que verifica	Su actuación se inicia tras el término del plazo legal para la presentación de las distintas declaraciones fiscales
<b>MEDIOS</b>	Obtención de información a terceros limitada.	Obtención de información a terceros
	Cruces de información restringidos a datos internos de la entidad.	Posibilidad de cruzar información con declaraciones presentados por otros contribuyentes, además de entre las presentadas por la entidad.
	Sistemas expertos.	Sistemas expertos y bases de datos estatales.
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	Indagaciones orales y escritas	Indagaciones orales y por escrito, cuestionario fiscal
	Conciliaciones globales limitadas a datos de la propia entidad	Conciliaciones globales con datos de la entidad y con información obtenida de otros contribuyentes
	Confirmaciones con terceros	Confirmaciones con terceros
<b>DOCUMENTACIÓN DEL TRABAJO</b>	Papeles de trabajo	Diligencias
	Informe de auditoría	Acta de inspección

**CAPITULO III**  
**MARCO METODOLÓGICO**

## **CAPITULO III**

### **3.1-Marco metodológico**

#### **3.1.1-Procedimientos para la realización de la investigación**

Para llevar a cabo el presente estudio se utilizó el método de investigación descriptiva, el cual permite desarrollar una investigación razonable, lógico y consistente, mediante la cual se utiliza la observación y la recolección de información, según las condiciones existentes. Se utilizó como marco muestra la totalidad de los procesos y elementos de las diferentes áreas.

Según Best refiere e interpreta lo que es, tiene relación con los puntos de vista y actividades, opiniones, condiciones o conexiones existentes, efectos o tendencias que se desarrollan.<sup>40</sup>”

La recolección de los datos es parte del proceso de investigación, el cual no se considera completo hasta que el investigador tabula, analiza, organiza e interpreta los datos para obtener las conclusiones significativas. Díaz Ordóñez agrega: “Investigación descriptiva no significa solamente la obtención de datos y su tabulación, sino que interpreta los resultados obtenidos y extrae conclusiones y aporta nuevos conocimientos a la ciencia.<sup>41</sup>

### **3.2-Sujetos y fuentes de información**

Toda información requiere recopilar datos y puede ser obtenida de una población, muestra o un simple conjunto investigado. Para realizar el estudio, se opto por seleccionar a profesionales contables expertos en el campo tributario. Arellano lo define: “ Un conjunto

---

<sup>40</sup> Best, John W., *Cómo Investigar en Educación*. p. 76

<sup>41</sup> Díaz Ordóñez, Jorge, *Introducción a la investigación*, p. 61

particular de unidades estadísticas que ha sido concebido como una población o universo, ni tampoco ha sido seleccionado como muestra de una determinada población”. Es simplemente un conjunto que el investigador tiene a mano y quiere estudiar con fines descriptivos<sup>42</sup>.

### 3.3-Fuentes

#### Se obtuvo la información de las siguientes fuentes:

- ✚ Tesis relacionadas con el tema.
- ✚ Jurisprudencia, resoluciones y directrices emitidas por las Dependencias Tributarias Costarricenses.
- ✚ Información de Internet relacionado con el tema.
- ✚ Consultas a expertos en materia fiscal.

A continuación se detallan las variables tomadas en cuenta para el desarrollo de la primera parte de la investigación:

1. Investigar como la Administración Tributaria en algunos de sus instancias administrativas, utiliza la doctrina contable y de auditoría en las explicaciones e investigaciones de los impuestos de las empresas.

#### **Variable #1: Doctrina contable y de auditoría**

**Definición Conceptual:** Enseñanza que se da para instrucción de alguno.

---

<sup>42</sup> Arellano Jaime G.F., Elementos de Investigación, p. 116

**Definición Operacional:** Interpretaciones contables y de auditoría por medio de las normativas NICS y las NIAS, que ayudan en la explicación e investigación de las operaciones económicas, financiero, contables relacionadas con los impuestos.

**Indicador:** Cantidad de formas contables y auditoría utilizados con el fin de investigar los impuestos.

**Instrumentos:** Fuentes primarias y secundarias de información: entrevistas a expertos, resolución y directrices de la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo, información de Internet, conversaciones con expertos en materia fiscal.

2. Investigar como la Dirección General de tributación, utiliza la contaduría para explicar los fenómenos fiscales.

## **Variable #2: Explicar los fenómenos fiscales**

**Definición Conceptual:** Declaración o exposición de cualquier materia para que se haga más perceptible.

**Definición Operacional:** Formas contables que se utilizan con el fin de explicar más claramente las operaciones económico, financiero, contables relacionadas con impuestos.

**Indicador:** Cantidad de formas contables que se utilizan para explicar los fenómenos tributarios.

**Instrumentos:** Entrevistas a auditores fiscales de la oficina de Grandes Contribuyentes, así como Contadores Públicos que prestan servicios en forma independiente relacionados con la especialidad fiscal.

3. Identificar los criterios de auditoría utilizados en las revisiones por los Departamentos de Fiscalización en la Oficina de Grandes Contribuyentes.

### **Variable #3: Criterios de Auditoría Fiscal**

**Definición Conceptual:** Principio o norma o discernimiento o decisión.

**Definición Operacional:** Procedimientos que utiliza el auditor fiscal para revisar las bases imponibles de las declaraciones de impuestos, con base en la información de los estados financieros de las empresas.

**Indicador:** Cantidad de procedimientos de auditoría fiscal, utilizados para verificar las bases imponibles que tipifican las leyes tributarias.

**Instrumentos:** Entrevistas a auditores fiscales de la oficina de Grandes Contribuyentes, así como Contadores Públicos que prestan servicios en forma independiente relacionados con la especialidad fiscal.

1. Estudiar los criterios de base cierta y presunta, con fundamento en los procedimientos de auditoría fiscal de la oficina de Grandes Contribuyentes de Costa Rica.

**Variable #4: Criterios de base**

**Definición conceptual:** Expresión cifrada y numérica del hecho imponible.

**Definición Operacional:** Técnicas tributarias de base cierta y presunta, para identificar los presupuestos de ley que determinan la cuantía de la obligación tributaria.

**Indicador:** Cantidad de formas reveladoras de la cuantía de la obligación tributaria.

**Instrumentos:** Bibliografías de sistemas tributarios comparados, diferentes al costarricense, así como entrevistas a personas vinculadas con el sector.

**CAPITULO IV**

**ESTUDIOS DE RESOLUCIONES FISCALES APLICADOS A LA**

**CONTABILIDAD PARA LA EXPLICACION DE FENOMENOS**

**TRIBUTARIOS**



## CAPITULO IV

### 4. Análisis de casos en los cuales se requiere la contaduría pública para explicar fenómenos fiscales

Se investigó los criterios doctrinales contables con respecto a algunos casos que ha resuelto la jurisprudencia tributaria costarricense, también se analizó algunos fallos del Tribunal Fiscal Administrativo, donde se utilizó la contabilidad para explicar los eventos económicos de las entidades, en este aspecto relacionados ampliamente con la fijación y determinación de la renta gravable. La metodología de la investigación fue aplicar procedimientos necesarios para poder analizar inicialmente lo que dice la ley, jurisprudencia, resoluciones, oficios, etc. para luego interpretarlo contablemente o a la inversa.

Para efectos de la explicación de los acontecimientos económicos financiero contables; el contable cómo especialista en su campo de acción, debe fundamentarse en la “teoría de la Interpretación económica”<sup>43</sup>, esto con el fin de entender lo que el legislador consideró

---

<sup>43</sup> Pérez Royo Fernando, (1997) Derecho Financiero y Tributario. Madrid, España: Séptima Edición. p. 85: *“...Este planteamiento o escuela de interpretación se fundamenta en la consideración de que las normas tributarias, a diferencia de las restantes ( o, en todo caso, en mayor medida que ellas ), tienen un contenido prevalentemente económico, que repercute sobre el criterio de interpretación, que debe hacerse teniendo muy en cuenta la realidad económica.*

*Suele citarse como consagración de dicho planteamiento el precepto de la prestigiosa Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, que estableció en su parágrafo 4 lo siguiente: “Al interpretar las normas tributarias hay que tener en cuenta su finalidad, su significado económico y la evolución de las circunstancias” aunque la reforma de la ordenanza en 1977 ha suprimido el precepto, la doctrina alemana entiende que sigue siendo de aplicación el llamado método de la consideración económica ( Wirtschatsflichebetrachtungsweise ) establecido en 1919.*

*Ahora bien, ¿Qué es lo que incorpora ese método de la consideración económica como criterio interpretativo? Prescindiendo de ciertos planteamientos del pasado que conducían a una visión*

importante en la creación de la ley. Además es importante mencionar que en una intervención fiscalizadora, la auditoría fiscal del gobierno considera en las revisiones la contabilidad financiera, administrativa y fiscal; por ese motivo la contaduría pública funciona cómo una herramienta importante de análisis en la explicación e interpretación de todos esos eventos económicos, financieros y tributarios. A continuación se detallan algunos casos donde se utilizan criterios doctrinales contables para explicar la algunos fenómenos fiscales.

#### **4.1- Ingresos no devengados y su problemática fiscal**

Fallo del Tribunal Fiscal Administrativo 73-2004

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por el señor [...], mayor, casado, floricultor, vecino de Cartago, portador de la cédula de identidad número [...], actuando en su condición de Apoderado Especial de [...], cédula jurídica [...], contra la resolución de la Dirección General de Tributación. Administración de Grandes Contribuyentes, número DT10RV017-0, de las nueve horas treinta minutos del veintitrés de febrero del dos mil.

---

*exagerada del alcance de dicho principio, incompatible con las exigencias de seguridad jurídica, la doctrina alemana actual entiende que el método en cuestión permite simplemente entender que en determinadas leyes, aun cuando se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación debe hacerse atendiendo el contenido al contenido económico de las mismas, prescindiendo de la forma o ropaje jurídico. El tribunal Constitucional Federal ha entendido que esto no se halla en contradicción con el principio de seguridad jurídica.*

*En un sentido diverso, dentro del ámbito estricto de la interpretación cabe entender que las normas tributarias deben ser interpretadas teniendo en cuenta, entre otros criterios, el de la realidad económica sobre la que actúan. Se trata de una apreciación justísimo, pero que no es específica de nuestra disciplina, sino valedera para el conjunto del ordenamiento. En este sentido conviene tener en cuenta la siguiente precisión: cuando se sostiene el carácter prevalentemente económico del contenido de las normas tributarias como rasgo distintivo de las mismas, se incurre en un ingenuo error, fruto probablemente de las confusiones sobre el encaje de la disciplina en un pasado no lejano. Todas las normas jurídicas tienen un sustrato económico y el de las tributarias no es necesariamente más acentuado...”*

“...En estos folios puede verse, que la contabilización de estas partidas de dólares, se efectuó como adelanto de futuras exportaciones. Además, el nombre de esta subcuenta, habla por sí sola o sea que esta subcuenta de pasivo, debió disminuir conforme se realizaron exportaciones. ...Conforme a lo analizado, es evidente que [...] recibió pagos adelantados por concepto de ventas, o sea por futuras exportaciones. Esto significa, que las exportaciones que efectuó a [...] posteriores a la contabilización del pasivo provenientes de los dólares citados, ya estaban canceladas, por lo que debió haber aplicado el monto de las mismas a la disminución de ese pasivo, lo cual no sucedió...”

#### 4.1.1- Implicación contable

Podría interpretarse que en este caso en particular que puede establecerse un ingreso no devengado<sup>44</sup> ( ingreso no ganado ), conceptualmente el ingreso no devengado es el que se recibe y asienta como pasivo antes de haber sido ganado con mercancías o servicios al cliente. Como lo determina el “principio de reconocimiento del ingreso”, en la contabilidad se informan los ingresos en el ejercicio en que se realizan, se hacen realizables y se ganan; por consiguiente, cuando se recibe dinero<sup>45</sup> antes de ganarlo, la

---

<sup>44</sup> E. Kieso Donald, ( 2001 ) Contabilidad Intermedia, segunda edición. México D.F.: Editorial Limusa p. 80.

<sup>45</sup> El estado de “Flujo de Efectivo” se puede utilizar en este caso para explicarle a la Administración cómo se ha administrado el efectivo, en ese sentido pretende resumir las actividades de una entidad económica en cuanto a financiamiento e inversión, mostrando la generación de recursos provenientes de las operaciones del periodo, también pretende proporcionar información completa sobre los cambios en la situación financiera durante el periodo; de esta forma se puede demostrar el uso consistente del efectivo y su relación con las actividades de operación, financiación y operación para luego relacionarlo o compararlo con lo que compete a los ingresos gravables y gastos deducibles del periodo, según la NIC1:

- *Actividades de operación: Transacciones que intervienen en la determinación de la utilidad neta, con excepción de ganancias o pérdidas relacionadas en las actividades de financiación o de inversión. La categoría incluye transacciones como venta de bienes y servicios, generación de ingresos sobre las inversiones; e incurrencia de costos y gastos. Los efectos del efectivo de estas transacciones se reflejan en la sección actividades de operación de un estado de flujo de efectivo.*

cantidad aplicable a ejercicios futuros se difiere. La cantidad no ganada (recibida por adelantado) se considera como pasivo porque representa la obligación de prestar un servicio<sup>46</sup> en el futuro, a consecuencia de una transacción pasada.

Que se consideren como un pasivo los anticipos recibidos por concepto de la fruta a proporcionar, así como la utilidad no devengada, reconociendo que se han realizado como tales pero no devengado como un ingreso respectivo, originando que: en el balance de situación se muestren las transacciones que, clasificables como pasivo luego se establece cómo resultados acumulados, se han realizado pero se van a consumir o liquidar en lapsos contables futuros o sus beneficios afectan a más de un periodo.

- 
- *Actividades de inversión: Transacciones que involucran adquisiciones o ventas de inversiones o activos fijos. Los aspectos del efectivo de estas transacciones se muestran en la sección actividades de inversión en un estado de flujo de efectivo. Los aspectos que no hacen uso de efectivo de estas transacciones se revelan en un informe que sustenta este estado financiero.*
  - *Actividades de Financiación: Transacciones tales como préstamos, cancelación de préstamos, obtención de capital, o distribución a los propietarios. Los efectos en el efectivo de estas transacciones se presentan en la sección actividades de financiación de un estado de flujo de efectivo.*

Con el estado "Flujo de Efectivo" se ayuda a los inversionistas, acreedores y otros usuarios en la evaluación de aspecto tales:

- *La capacidad de la compañía para generar flujos de efectivo positivos en períodos futuros.*
- *La capacidad de la compañía para cumplir con sus obligaciones y pagar dividendos.*
- *Razones para explicar diferencias entre el valor de la utilidad neta y el flujo de efectivo neto relacionado con las operaciones.*
- *Tanto el efectivo como las transacciones de inversión y de financiación de la compañía que no hacen uso de efectivo durante el periodo.*

<sup>46</sup> Normas Internacionales de Contabilidad, The spanish translation is Publisher by Instituto Mexicano de Contadores Públicos, with the permission of IASC, 1999, página 466: NIC18 numeral 4: *La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la empresa, de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único periodo a lo largo de varios periodos contables...*

## 4.1.2- Implicación fiscal

El concepto de ingreso no se encuentra claramente definido en la ley del impuesto sobre las utilidades<sup>47</sup>, dejando la duda si el ingreso no devengado ( ingreso no ganado ) forme parte del impuesto a las utilidades para el periodo fiscal en cuestión, siendo realidad una deuda que debe pagar en un futuro el contribuyente sujeto a revisión, por tal motivo el ingreso se encuentra comprometido en un futuro para liquidar dicha deuda, entonces cuando se reconoce el ingreso<sup>48</sup>, este formará parte de la renta<sup>49</sup> bruta del periodo en

---

<sup>47</sup> Según la ley del Impuesto sobre la renta, Título I, Artículo 1: *Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y personas físicas que desarrollen actividades lucrativas. El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.*

*Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliados en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley...*

<sup>48</sup> Hay toda una teoría contable relacionada con el reconocimiento de los ingresos.

<sup>49</sup> Según directriz N°DG-12-00 emitida por la Dirección General de Tributación el día 16 de noviembre del 2000, entre los numerales de dicha directriz se consideraron para demostrar el enfoque del concepto de renta:

*2.1-En esencia, e independientemente de las distintas formulaciones del concepto, es pacífico concebir la renta como una riqueza de carácter dinámico, en contraposición con el patrimonio, que es una riqueza de carácter estático. Así, la renta constituye un flujo de riqueza que se genera en un período determinado, de modo que es necesario comparar el estado del patrimonio al inicio del periodo con su estado al final, para captar así el volumen del flujo de riqueza que se generó en dicho arco temporal.*

*2.2-Más allá de esta concepción elemental de la renta como flujo de riqueza generado en un periodo, el concepto de renta puede construirse según distintos criterios: por una parte, el origen de ésta; por otra, su destino o utilización. Para los efectos de la presente discusión, es el primer criterio –origen de la renta-. Así, según el criterio del origen de la renta, encontramos la clasificación que distingue entre los conceptos de “renta producto” y de “renta ingreso”. O, dicho de forma más amplia y tomando en consideración las distintas formulaciones y denominaciones, nos encontramos frente a la distinción entre la llamada “teoría de la fuente” y la llamada “teoría patrimonial o de la acumulación”.*

*2.3-De acuerdo con la teoría de la fuente, que lleva, como se indicó, al concepto de “renta producto”, sólo es renta aquel flujo de riqueza que se da entre al inicio y el final de un período determinado y que proviene de la propia actividad productiva del contribuyente. Es decir, es renta sólo el flujo de riqueza que proviene de factores productivos – trabajo, tierra, capital- a disposición del contribuyente y que éste, con su actividad económica, ha puesto en operación.*

*2.4-En cambio, de acuerdo con la teoría patrimonial o de la acumulación, es renta el flujo total que se da entre el inicio y el final de un periodo, por lo que se define como el incremento que experimenta el patrimonio durante éste. En consecuencia, este concepto incluye no sólo la renta que deriva de los factores productivos puestos en operación por el contribuyente, sino también aquellos aumentos en el patrimonio producto de factores externos a la actividad económica del contribuyente. Así, en su versión pura, este concepto abarcaría los ingresos de naturaleza gratuita*

cuestión, por ese motivo este se difiere hasta en el momento que se termine de elaborar el producto o se valla prestando los servicios paulatinamente, o cuando se valla también quemando y costeadando cada una de las diferentes etapas.

### **4.1.3-Conclusión**

Existen diferencias doctrinales entre el concepto de renta y el ingreso no devengado, sin embargo la Administración Tributaria en algunas ocasiones ha aceptado la doctrina contable del “ingreso no devengado o no ganado”; este argumento se utiliza con el fin de establecer las fechas en que debe gravarse tales rentas, y esto sucede en la mayoría de los casos cuando se reconoce contablemente los ingresos.

Por otro lado haciendo una analogía del concepto contable de ingreso con el concepto tributario de renta, podría decir que cuando se reconoce el ingreso, se reconoce la renta producto del periodo. Esto debido a que se da el principio contable de asociación entre el ingreso y costo, una vez definida la utilidad podría darse una repartición de dividendos o un incremento del patrimonio, y por ende un incremento en la riqueza de los diferentes entes económicos.

---

*–donaciones, herencias-, de naturaleza azarosa –premios de lotería-y las llamadas ganancias de capital, que consisten en el aumento del valor que registra determinado componente del patrimonio debido a factores económicos externos –condiciones de mercado, obras públicas, etc.*

#### **4.2- Consulta #765 enviada a la Administración Tributaria el 29 de abril de 1996, relacionada con el “Superávit por Revaluación de Activos”**

“...expone que su empresa está dedicada a la urbanización y venta de lotes en el cantón de Palmares, por lo que compró una finca en el año 1993, la cual dejó inactiva por un periodo de tres años. En este periodo se realizaron todos los trámites y los permisos respectivos para urbanizar ( topografía, ingeniería, legales, permisos municipales y otros). Agrega que todos estos costos se capitalizaron al terreno, el cual una vez que se hayan finalizado las obras de urbanizado, será reclasificado como un “inventario de metros cuadrados disponibles para la venta” y se procede a excluirlo del activo fijo. Añade que el problema se presenta a la hora de determinar el costo de cada metro cuadrado vendible, dividiendo el costo del terreno inicial, adiciones y los demás costos capitalizables entre el número de metros cuadrados disponibles para la venta, por cuanto el valor actual del terreno se ha incrementado como consecuencia del valor del dinero en el tiempo o plusvalía. Considera su representada que si no se aplica esta plusvalía, a través de una revaluación de los terrenos, estarían otorgando un costo subvaluado a cada metro cuadrado unitario, con el consiguiente incremento de las utilidades y pago del impuesto sobre la renta...”

## 4.2.1-Implicación contable

Se procede a reevaluar<sup>50</sup> el terreno, utilizando el porcentaje del índice de precios al consumidor, obteniendo el índice acumulado a la fecha de compra del terreno de 1993 y el índice acumulado a la fecha de inicio de las obras de urbanización, en febrero de 1996, se le restó el porcentaje acumulado índice acumulado a abril de 1993, el resultado fue multiplicado por el valor del costo del terreno más adiciones. El monto arrojado por esta operación, se llevó a una cuenta de terrenos revaluados, contra el superávit por revaluación de terrenos.

Una vez realizado el anterior proceso de revaluación, se obtiene el costo unitario por metro cuadrado, dividiendo el costo histórico del terreno, otros incrementos a la base, más la revaluación del terreno, más los costos capitalizables y se dividió entre el número de metros cuadrados disponibles para la venta. Tal situación se traslada a una cuenta de activo circulante denominada "Inventario de metros cuadrados urbanizados", conformada

---

<sup>50</sup> Normas Internacionales de Contabilidad, The spanish translation is Publisher by Instituto Mexicano de Contadores Públicos, with the permission of IASC, 1999, página 466: NIC16 numeral 33: "Cuando se reevalúa un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de una de las dos siguientes maneras:

- a) *Reexpresada proporcionalmente al cambio en el valor en libros bruto del activo, de manera que el valor en libros neto del mismo sea igual a su importe revaluado. Este método es frecuentemente usado cuando el activo es revaluado mediante un índice hasta el costo de reposición.*
- b) *Compensada con el valor en libros bruto del activo, de manera que el valor neto resultante se reexpresen hasta alcanzar el importe revaluado del elemento. Tal método, se utiliza, por ejemplo, para edificios que reevalúan utilizando el valor de mercado.*

La cuantía de ajuste en la depreciación acumulada, que surge de las reexpresiones o compensaciones anteriores, forma parte del incremento o disminución en el valor en libros del activo...".



por el número de metros cuadrados disponibles para la venta por el costo unitario de cada metro obtenido en el párrafo anterior.

La utilidad por lote gravable, se determinará restando a cada metro cuadrado vendido, el valor del costo unitario de cada metro cuadrado, lo cual se multiplicará por el número de metros cuadrados realmente vendido durante el periodo fiscal.

#### **4.2.2-Implicación fiscal**

La Administración Tributaria consideró efectivamente que los terrenos que la empresa destina a la venta constituyen sus inventarios, por ser esta la actividad principal. Por otra parte, el artículo 59 del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su inciso ch) establece que para la valuación de sus inventarios, para el caso específico de inmuebles y en lo que interesa, se indica que los declarantes que hagan de la compra y venta de bienes inmuebles su ocupación habitual, deben valuarlos por su precio de adquisición, ya sea que la operación se haya realizado al crédito o al contado. Por lo anterior el criterio de la Administración fue que deben valuarse los "Inventarios de metros cuadrados disponibles para la venta" a su precio de adquisición, lo que excluyó el procedimiento aplicado por la empresa para la determinación de la renta imponible del impuesto sobre la renta y en consecuencia el impuesto correspondiente. No obstante, la Administración Tributaria indicó que la empresa está en la libertad de utilizar la valuación del precio de adquisición indexado más los costos capitalizados en que se haya incurrido, pero únicamente para información interna de la empresa y no para efectos tributarios.

### **4.2.3- Conclusión**

El legislador no consideró la revaluación de los activos de las empresas, lo cual en la práctica tributaria limita la actualización de valores de reposición para efectos también de actualizar valores económicos tributarios de los terrenos, dejando en real desventaja al contribuyente dedicado a esta actividad, porque la Administración Tributaria acepta el valor de la venta actual si se da<sup>51</sup>, sin embargo los costos de reposición no son aceptados en la legislación tributaria actual, repercutiendo ampliamente la inflación en las finanzas de las empresas dedicadas a la construcción<sup>52</sup>.

**4.3-La División Normativa con aprobación del Señor Director General de Tributación, emite la Directriz No. 20 - 2002 denominada “Tratamiento que debe darse a las ganancias de capital generadas por la enajenación de valores accionarios y valores de deuda<sup>53</sup>”.**

Examinando la Ley del Impuesto sobre la Renta, se puede establecer cuál ha sido la intención del legislador en el tema de revaluaciones de activos para efectos fiscales. Resulta claro que cuando estimó pertinente reconocer su efecto, expresamente lo dispuso

---

<sup>51</sup> Esto se refleja fielmente en la factura, o en cualquier otra forma legal en que se reconozca la entrega de la titularidad del activo.

<sup>52</sup> García Briones Salvador, ( 1998 ) Reexpresión de Estados Financieros, México D.F: McGraw Hill, p. 27: “La inflación es una manifestación externa de un tipo de tensiones que se producen en ciertas economías, en particular las capitalistas, y que dan lugar no tanto a un alza general de precios, como a un continuado y autopropulsado crecimiento de precios, es decir, la pérdida de valor adquisitivo de la moneda”.

<sup>53</sup> Con fundamento en las facultades establecidas en el artículo 10 del Decreto Ejecutivo No. 27146-H de 21 de mayo de 1998, publicado en el Diario Oficial La Gaceta No. 136 de 15 de julio de 1998 y Resolución No. 013 de las 8:00 horas del 24 de agosto de 1998 de la Dirección General de Tributación, publicada en La Gaceta No. 171 de 2 de septiembre de 1998 y sus reformas.

así, pero imponiéndole límites: la acepta únicamente en relación con activos sujetos a depreciación, tal como puede observarse en el artículo 6 inciso “b” de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Posteriormente, mediante la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, el legislador lo que hizo fue eliminar del todo, la posibilidad de deducir un gasto adicional por depreciación de la revaluación. Por tanto, el silencio en relación con otros activos, en especial los activos financieros, implica la no aceptación de la revaluación para éstos.

En igual sentido, en cuanto a la voluntad legislativa, se puede considerar lo referente a las ganancias de capital, que son tratadas en dos artículos diferentes de la Ley: el 6° y el 8°. En el artículo 6° inciso “d”, el legislador incluye todo tipo de bienes; en el 8° sólo los activos sujetos a depreciación.

De lo anterior es factible concluir categóricamente que la voluntad legislativa es no permitir, en general, el efecto derivado de la revaluación de activos. Si bien es cierto la normativa de renta remite a los principios contables<sup>54</sup>, este es un caso en el que, siguiendo el cauce de la voluntad legislativa, por más que las Normas Internacionales de Contabilidad establezcan la revaluación, el legislador no ha establecido disposición legal expresa al efecto.

Por otro lado cabe indicar que al entrar en vigencia el Reglamento sobre Valoración a Precios de Mercado, la Superintendencia General de Valores (SUGEVAL), ha emitido un instructivo con el propósito de aclarar la forma de contabilización del efecto de la valoración a precios de mercado.

---

<sup>54</sup> Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 57.

En los “Tópicos de la valoración a precios de mercado que afectan la contabilidad” señala el referido instructivo:

1. “La valoración a precios de mercado será obligatoria para los valores accionarios y para los valores de deuda cuyo plazo de vencimiento sea mayor o igual a 180 días y facultativa para los valores de deuda cuyo vencimiento sea mayor. En el caso de valores de deuda cuya fecha de vencimiento sea menor a 180 días y que no sean valorados a precios de mercado, el administrador deberá distribuir en línea recta los beneficios o pérdidas percibidas desde el momento en que dejó de valorarse a precios de mercado hasta su vencimiento.”

Al no existir la posibilidad de aplicar, para efectos tributarios, la revaluación de activos, y en consideración de lo que establece el artículo 100 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, respecto a la determinación de la base imponible, del impuesto que se establece en él y con la entrada en vigencia del Reglamento sobre Valoración a Precios de Mercado<sup>55</sup>, es necesario establecer el tratamiento que debe darse a las ganancias de capital generadas por la enajenación de activos, específicamente en lo que se refiere a valores accionarios y a valores de deuda.

---

<sup>55</sup> Reglamento sobre Valoración a Precios de Mercado”, aprobado por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, mediante los Artículos 10 y 5, de las Actas de las Sesiones 220-2001 y 222-2001, en su orden, celebradas el 16 y 23 de abril del 2001, respectivamente.

### 4.3.1-Implicación contable

Refiriéndose al cálculo de las ganancias de capital gravables, sea para efectos del impuesto a las utilidades o para el impuesto establecido en el artículo 100 de la LRMV<sup>56</sup> para los fondos de inversión, la base imponible referida a los valores accionarios y de deuda, será la diferencia entre el valor de enajenación y el valor registrado en la contabilidad a la fecha de la transacción.

Para este efecto, debe esclarecerse cuál es “el valor registrado en la contabilidad<sup>57</sup> a la fecha de la transacción”.

El valor registrado en la contabilidad que deberá contrastarse con el valor de enajenación para determinar la base imponible de la eventual ganancia o pérdida de capital, no admite

---

<sup>56</sup> Ley 7732 ( Ley Reguladora del Mercado de Valores ): Artículo 100, tributos y exoneraciones:

- *Los rendimientos que reciban los fondos de inversión provenientes de la adquisición de títulos valores, que ya estén sujetos al impuesto único sobre intereses referido en el inciso c) del artículo 23 de la Ley No. 7092, de 21 de abril de 1988, o que estén exentos de dicho impuesto, estarán exceptuados de cualquier otro tributo distinto del impuesto sobre la renta disponible, previsto en la misma ley citada.*
- *Los rendimientos percibidos por los fondos de inversión provenientes de títulos valores u otros activos que adquieran y que no estén sujetos al impuesto único sobre intereses arriba citado, quedarán sujetos a un impuesto único y definitivo, con una tarifa del cinco por ciento (5%). La base imponible será el monto total de la renta o los rendimientos acreditados, compensados, percibidos o puestos a disposición del fondo de inversión.*
- *Las ganancias de capital generadas por la enajenación, por cualquier título de activos del fondo, estarán sujetas a un impuesto único y definitivo con una tarifa del cinco por ciento (5%). La base imponible será la diferencia entre el valor de enajenación y el valor registrado en la contabilidad a la fecha de dicha transacción.*

<sup>57</sup> E. Kieso Donald ( 2001 ), Contabilidad Intermedia, segunda edición. México D.F: Editorial Limusa, S.A. p 1025: Las inversiones en bonos se deben registrar al costo en la fecha de adquisición. Esto incluye comisiones de corretaje y otros costos relacionados con la compra. El costo o precio de compra de una inversión en bonos es el valor de mercado, que se determina mediante la valuación actual del riesgo intrínseco y de la tasa de interés establecida comparados con la tasa real del mercado actual ( rendimiento ) para este tipo de valores. La cantidad de efectivo de los intereses que se han de recibir periódicamente se basa en la tasa determinada en el valor nominal ( llamado también valor principal, valor a la par o valor de vencimiento ). Si la tasa de rendimiento deseada por los inversionistas es exactamente igual a la tasa establecida, el bono se vende a su valor nominal; si aquellos exigen un rendimiento mayor que el que ofrece la tasa establecida, el bono se venderá con descuento.

una revaluación del costo de adquisición. Sin embargo, tratándose de descuentos o de primas, esos rubros sí deben considerarse para efectos de la determinación del valor en libros, por lo que también tendrá un efecto directo en la determinación de la correspondiente ganancia o pérdida de capital, a la fecha de transmisión de los activos referidos.

Nótese que el valor registrado es diferente al valor de mercado que cada día se asentará en los registros contables, como resultado de la valoración a precios de mercado, según lo establece el “Reglamento sobre Valoración a Precios de Mercado”. El valor de mercado de cada valor accionario o de deuda, será el que se derive de los precios a que se negocia en bolsa. cuyo procedimiento contable se detalla en el “Instructivo para registrar el efecto de la valoración a precios de mercado”, emitido por la Superintendencia General de Valores (SUGEVAL).

En consecuencia, el valor registrado en la contabilidad va a ser la sumatoria del costo de adquisición más los costos de la transacción, más (menos) la amortización de la prima o descuento.

#### **4.3.2- Implicación fiscal**

La administración grava la habitualidad de la venta y enajenación de títulos valores, en ese sentido no solamente grava los rendimientos que genera el título, si no también grava el traslado de la titularidad del título valor, definiendo con transparencia si existe ganancia o pérdida, si se da lo primero se grava con el 5% según la ley 7732.

### **4.3.3-Conclusión**

La Administración Tributaria utiliza la técnica contable para explicar la definición de posibles bases imponibles de las rentas generados en la venta y enajenación de los títulos valores.

### **4.4- Problemas de depreciación para efectos fiscales: Terrenos y Obra N° 77-2004. Sala Primera. Tribunal Fiscal Administrativo. San José, a las ocho horas del dieciocho de marzo del dos mil cuatro.**

Este Tribunal conoce del recurso de apelación interpuesto por la señora [...], en su carácter de Secretaria Técnica, con facultades suficientes para este acto del CONSEJO NACIONAL DE [...], contra el oficio DGT-1275-03, dictado por la Dirección General de Tributación, el veinticinco de setiembre del dos mil tres.

"...Cuando se compra un terreno, generalmente se incurre en muchos costos incidentales, adicionales al precio de compra. Estos costos adicionales pueden incluir comisiones a los agentes de finca raíz, tarifas de licitaciones, tarifas legales para examinar y asegurar el título, impuestos de mora pagados por el comprador y comisiones por la Inspección, el drenaje, la limpieza y la calificación de la propiedad. Todos estos gastos hacen parte del costo del terreno". "Algunas veces el terreno comprado como lugar para construcción tiene un edificio viejo que no es apropiado para uso del comprador. En este caso, el único activo útil que se está adquiriendo es el terreno. Por consiguiente, todo el precio de

compra se carga a la cuenta Terreno, junto con los costos de demolición y remoción de escombros". "Mejoras al terreno. Las mejoras a la finca raíz tales como calles, cercas, parqueaderos, paisaje y sistemas de riego tienen una vida limitada y, por consiguiente, están sujetas a depreciación. Por esta razón, deben ser registradas en una cuenta separada mulada Mejoras a terreno (...)". En cuanto a la depreciación, la doctrina contable ha indicado: "(...) Los activos fijos tangibles, con excepción de los terrenos, solo sirven a las compañías durante un número limitado de años. La depreciación, como se utiliza en contabilidad, es la asignación del costo de un activo fijo tangible al gasto en los períodos en los cuales se reciben los servicios del activo. En resumen, la finalidad básica de la depreciación es aplicar el principio de asociación, es decir, compensar el ingreso de un período contable con los costos de los bienes y servicio que son consumidos en el esfuerzo de generar ese Ingreso...".

#### **4.4.1- Implicación fiscal**

La Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, establecen expresamente las disposiciones correspondientes sobre la depreciación, las cuales se encuentran ajustadas a la doctrina y principios contables, por tanto en el presente caso la regulación es más restringida, al establecer la aplicación de la depreciación bajo los métodos de línea recta y la suma de los dígitos, y a la vez este supuesto constituye una precisión o especificación en relación con la otra Ley, porque efectivamente la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 8 permite el reconocimiento de un gasto por depreciación, de conformidad con el Anexo al Reglamento de la citada Ley del Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, la Ley de Concesión de Obra Pública lo que permite es una depreciación, denominada "acelerada", diferente a los métodos que el Anexo contempla, pero el supuesto de hecho



que constituye una precisión o especificación en relación con la otra Ley es que se aplica la depreciación a los bienes muebles e inmuebles susceptibles de ser depreciados<sup>58</sup>, es decir que el hecho preciso y que prevalece es la especialidad de la Ley y en consecuencia los terrenos no son depreciables. Se desprende de lo anterior, que está en discusión que la Ley de Concesión de Obra Pública, permite una depreciación diferente a la que establece la Ley del impuesto sobre la Renta, no que los terrenos se puedan depreciar, esto significa que la regulación restringida que prevalece es la de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es una Ley especial que regula el ámbito tributario, mientras que la especialidad de la Ley de Concesión de Obra Pública, es precisamente como lo indica su nombre, las regulaciones a que se someten los concesionarios de esa obra, y que la citada Ley les otorga una depreciación especial, no que la Ley permita depreciar lo que la doctrina, principios contables y la Ley del Impuesto sobre la Renta nunca han contemplado como depreciable. De ahí, que la apreciación de la especialidad de la Ley en relación con la otra también la contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, no la Ley de Concesión de Obra Pública, entiéndase que la especificación a que se refiere la Ley y que está en discusión es la depreciación de los activos, y una vez más manifestamos que los terrenos no son depreciables. Entonces el hecho de que la Ley de Concesión de Obra Pública indica que las inversiones puedan ser depreciadas, no es exacto, sino que la regulación sobre estos aspectos la contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, que acoge las normas, doctrina y principios contables que desarrollan estos temas.

---

<sup>58</sup> Según la Norma Internacional de Contabilidad N°16 "Propiedad Planta y Equipo", en el numeral #45: *Los terrenos y los edificios son activos independientes y se tratarán contablemente por separado, incluso si han sido adquiridos conjuntamente. Los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian. Las construcciones tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un eventual incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación de la vida útil del edificio.*

#### **4.4.2- Conclusión**

La Administración aplica los criterios doctrinales contables para justificar un evento económico de cierta duda legal fiscal, lo cual sucedió en este caso con respecto a la depreciación de activos; estableciendo la Administración Tributaria la diferencia entre un activo depreciable cómo lo es la edificación y otro que no es depreciable, cómo lo es el terreno. Este criterio contable se utilizó con el fin de establecer las deducciones del impuesto sobre las utilidades por depreciación, según el anexo #2 del reglamento del impuesto sobre la renta.

#### **4.5.-Problema del registro contable de las pérdidas diferidas fiscales**

El oficio N° 220 del 24 de febrero de 1998. Dirección General de Tributación Directa:

“...Ahora bien, en relación con su consulta, esta Dirección le indica que sobre aspectos contables no atenderemos consulta, ya que esta materia que corresponde a los Colegios Profesionales de la rama. No obstante le indicamos que, según se establece en el inciso g), estas pérdidas serían aceptadas por la Tributación Directa siempre y cuando estén contabilizados como pérdidas diferidas, para lo cual pueden utilizarse cuentas de orden...”

### **4.5.1-Implicación contable**

Una pérdida de operación para fines de impuestos ocurre en un ejercicio cuando los gastos deducibles rebasan los ingresos gravables. En ciertas circunstancias, la ley 7092 permite a los contribuyentes usar las pérdidas<sup>59</sup> de un año para compensar las utilidades de otros años. Esta orden para promediar los ingresos se cumple con la transferencia a períodos futuros de las pérdidas netas de operación.

### **4.5.2- Implicación fiscal**

En Costa Rica las pérdidas fiscales pueden diferirse a tres años, cuando la empresa se dedica a la actividad industrial y se extiende a cinco cuando la empresa se dedica a la actividad agropecuaria. La ley no dispone de qué forma se deben amortizar las pérdidas.

### **4.5.3- Conclusiones**

En este aspecto existen diferencias entre los principios contables y las leyes fiscales, sin embargo hay normativa contable como por ejemplo la NIC 12, que ayuda a conciliar valores fiscales con los valores establecidos financieramente, y así de esta forma poder

---

<sup>59</sup> En el caso específico de las pérdidas diferidas fiscales, fundamentado en la definición de la NIC12 podría mencionarse que es una diferencia temporal deducible: *Es la diferencia entre la base de impuesto de un activo y su importe declarado ( en libros ) en los estados financieros, que dará por resultado cantidades deducibles ( que disminuyen la utilidad gravable ) en años futuros.*

determinar las utilidades gravables<sup>60</sup>, y así también poder cuantificar apropiadamente las bases imponibles que establece la ley del impuesto a las utilidades<sup>61</sup>.

---

<sup>60</sup> E. Kieso Donald ( 2001 ), Contabilidad Internedia. México D.F: Editorial Limusa, S.A. p 1157: *“...En general la forma y el contenido del estado de resultados de la declaración de impuesto son similares a la forma y al contenido del estado de resultados para fines de la información financiera. Sin embargo, la utilidad gravable de la declaración de impuestos se calcula de acuerdo con reglamentos y reglas prescritos, mientras que la utilidad financiera antes de impuestos se mide de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados...”*

<sup>61</sup> Según el artículo 57-Registro de Operaciones: *El sistema contable del declarante debe ajustarse a las normas internacionales de contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina “Utilidad Neta del periodo”. Para obtener la “renta imponible del periodo, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del periodo el total de los ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 12 relativa al impuesto sobre la renta diferido.* Modificado por Decreto N°30410-H; La Gaceta N°84; 03-05-2002.

**CAPITULO V**

**CASO PRÁCTICO QUE SE INVESTIGAN PROCEDIMIENTOS DE  
AUDITORIA FISCAL REALIZADOS POR LA ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA DE COSTA RICA**

## **CAPITULO V**

### **5.- Análisis de la Auditoría Fiscal en Costa Rica.**

#### **5.1-La cultura organizacional en el proceso técnico de la Auditoría Fiscal de la Administración Tributaria de Costa Rica**

El proceso de auditoría fiscal se desenvuelve dentro de una cultura organizacional que demuestra cierta inestabilidad y ausencia de coordinación estructural. Hay muchos factores que inciden en que estas circunstancias se den en el ente encargado de efectuar la auditoría fiscal<sup>62</sup>, entre las características:

- Ausencia de uniformidad en los procesos de auditoría desde su inicio hasta su finalización; esto se genera básicamente porque no existen procedimientos administrativos ni operacionales documentados por escrito, en ese sentido es importante el establecimiento de procedimientos y programas adecuados cuando se interviene una empresa dependiendo de su actividad
- Alta rotación de personal; lo que ocasiona que la experiencia promedio de los auditores sea baja y por esta razón la capacidad de detección obviamente es afectada.

---

<sup>62</sup> Núñez Barboza, Maribel; Rodríguez Campos, Rodolfo; Villalobos Morera, Ginnette. Técnicas y Procedimientos de auditoría para fines fiscales en los impuestos de renta y general sobre las ventas. San José: Universidad de Costa Rica, 1998. Tesis presentada en la Universidad de Costa Rica para obtener el grado de Licenciatura. Pág. 30, 33, 34:

- Ausencia de estándares de trabajos, esta situación provoca que cada equipo de auditoría utilice básicamente su criterio para planificar la auditoría y la documentación de la misma, lo que conlleva en muchos casos a la improvisación de los procedimientos.
- Detección de modificaciones como trampolín laboral. Esta circunstancia ha llevado a desvirtuar el objetivo primordial de la auditoría fiscal, porque internamente se genera competencia para conseguir la mayor cantidad de ajustes positivos ya que de esto dependerá en gran medida la evaluación de la gestión de un funcionario para efectos de ascensos y promociones.
- Falta de identificación con el objetivo primordial de la auditoría fiscal. Esto se produce en parte porque la comunicación es un tanto dispersa y la administración no se orienta al fomento del objetivo común del ente estatal, el cual es el bienestar público en primera instancia. Entonces las labores se concentran en objetivos que responden a las necesidades inmediatas de las unidades administradoras.
- Falta de retroalimentación vertical y horizontal en el sentido de investigar qué sucedió con las auditorías al final de todo proceso, es decir, si el traslado llegó a hacerse efectivo, si quedó anulado o disminuido en el proceso legal de apelación.

La Administración se fundamenta en el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria y la normativa tributaria legal vigente para programar la auditoría fiscal<sup>63</sup>. El fin es cumplir con las disposiciones vigentes utilizando procedimientos

---

<sup>63</sup> El artículo 58 del reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación, en el ejercicio de investigación y fiscalización con que cuenta para asegurar el efectivo cumplimiento de las

---

obligaciones tributarias, la Administración Tributaria podrá llevar a cabo inspecciones tributarias con el fin de determinar la ocurrencia de los hechos generadores de los impuestos que administra, cuantificar las bases de estos y, en general, verificar los elementos que configuran la obligación tributaria, por este medio podrá:

- a) Realizar el examen de comprobantes, libros, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computadorizada del sujeto pasivo. Igualmente podrá examinar la información de trascendencia tributaria que se halle en poder del sujeto pasivo. Igualmente podrá examinar la información de trascendencia tributaria que se halle en poder del sujeto pasivo o terceros de conformidad con lo establecido en el Capítulo III del reglamento de fiscalización, gestión y recaudación..
- b) Verificar las cantidades, calidades y valores de bienes y mercancías; confeccionar inventarios de éstos; controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales.
- c) Verificar en todas las etapas el proceso de producción y comercialización de bienes y servicios. Los funcionarios deberán guardar la confidencialidad de la información que lleguen a conocer en el ejercicio de esta facultad.
- d) Citar o requerir a los sujetos pasivos y terceros para que, en los casos y bajo la condiciones que establece la ley, rindan declaraciones o presenten informes.
- e) Requerir de toda persona física o jurídica, pública o privada, la información de trascendencia tributaria que se deduzca de sus relaciones económicas, financieras, y profesionales con otras personas, de conformidad con lo establecido el capítulo III de este reglamento.
- f) Fiscalizar el transporte de bienes.
- g) Obtener de otras entidades públicas, en los casos y bajo las condiciones que establece la ley, copia de los informes que en el ejercicio de sus tareas de control hayan efectuado en relación con los contribuyentes, responsables o declarantes investigados, y recabar de aquellas el apoyo técnico necesario para el cumplimiento de sus tareas.
- h) Realizar el control ingresos por ventas o prestación de servicios gravados.
- i) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta aplicación y oportuna determinación de los impuestos que permita la ley.

### **Clases de Actuaciones de Fiscalización**

Las actuaciones de fiscalización se clasificarán en las siguientes clases:

- a) **De comprobación e investigación:** Con ocasión de estas actuaciones, la Fiscalización comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Asimismo investigará la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia que sean desconocidos totalmente por la Administración. Finalmente, determinará, en su caso, la exactitud de las liquidaciones tributarias practicadas por los sujetos pasivos o retenedores y establecerá la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquellos.
- b) **De obtención de información:** Son aquellas actuaciones que tienen por objeto el conocimiento de datos o antecedentes que se encuentren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras persona o entidades distintas a aquellas, sin que existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones. Estas actuaciones podrán ser realizadas por la División de Fiscalización o por las Subgerencias o Áreas de Fiscalización de las Administraciones tributarias territoriales o de Grandes Contribuyentes. Con independencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando los órganos de la fiscalización desarrollen actuaciones de comprobación e investigación deberán obtener cuantos datos o antecedentes obren en poder del obligado tributario y pueden ser, a juicio



---

de aquellos, de especial relevancia tributaria para la fiscalización de otras personas y entidades, sin perjuicio de la comprobación, en todo caso, del cumplimiento de la obligación de proporcionar tales datos cuando venga exigido con carácter general.

- c) De valoración** Las actuaciones de valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general de personas y entidades públicas y privadas, tendrán por objeto la tasación o comprobación del valor declarado, por cualquiera de los medios admitidos por el ordenamiento jurídico vigente. No se considerarán actuaciones de valoración aquellas en las cuales el valor de los bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios resulte directamente de la aplicación de normas legales o reglamentarias.

Estas actuaciones podrán desarrollarse por la propia iniciativa de los funcionarios de la fiscalización o, en casos en que la naturaleza especialmente compleja de la valoración lo recomiende, por peritos de otros órganos de la Administración Tributaria o bien de otras instituciones públicas. En estos casos, los funcionarios de Fiscalización solicitarán, por medio del Subgerente o Coordinador de Fiscalización competente, la valoración que se precise.

Entre los criterios utilizables para la valoración de bienes objeto de tráfico común, podrá válidamente utilizarse el precio corriente de plaza, entendiendo por éste el valor que tienen tales bienes en los mercados en que usualmente se venden.

#### **Instrumentos para la revisión**

Según el artículo 60 del reglamentos de fiscalización, gestión y recaudación, los funcionarios de fiscalización podrán utilizar para su análisis, los medios que consideren convenientes, entre los cuales podrán figurar:

- a) Declaraciones del sujeto pasivo.
- b) Contabilidad del sujeto pasivo, comprendiendo tanto los estados financieros, los registros y soportes contables, como los justificantes de las anotaciones realizadas y las hojas previas o accesorias de dichas anotaciones, así como los contratos y documentos con trascendencia tributaria.
- c) Datos o antecedentes obtenidos directa o indirectamente de otras personas o entidades y que afecten al sujeto pasivo.
- d) Datos o informes obtenidos como consecuencia de denuncias que, a juicio de la Administración, tengan sustento razonable.
- e) Cuantos datos, informes y antecedentes puedan procurarse legalmente.
- f) Copias de los soportes.

Cuando los funcionarios de Fiscalización requieran al sujeto pasivo para que aporte libros, registros, datos, informes u otros antecedentes, se le concederá un plazo de diez días hábiles para cumplir con esta obligación.

#### **Otras facultades de Fiscalización**

Según el artículo 61- Otras facultades de la fiscalización: Sin perjuicio de las demás atribuciones establecidas en el presente Reglamento ( Reglamento de fiscalización, gestión y recaudación ) podrán:

- a) Verificar los sistemas de control interno de las empresas en cuanto puedan facilitar la comprobación de la situación tributaria.
- b) Realizar mediciones o tomas de muestras, así como fotografiar, realizar croquis o planos. Estas operaciones podrán ser realizadas por los propios funcionarios de Fiscalización o por personas designadas conforme a la ley.

generales de auditoría para luego llegar a una conclusión general que posteriormente se convierte en algunos casos en traslados de cargos y observaciones.

En ese sentido la investigación es analizar un caso real, donde se investigue las revisiones de la auditoría fiscal realizada por el Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria, estudiando la intervención y definiendo un nuevo programa de auditoría que más convenga al esclarecimiento de las realidades financieras, así como el cumplimiento de los principios legales tributarias en las determinaciones de los impuestos establecidos por el legislador. Al fin y al cabo las leyes tributarias en las intervenciones del Departamento de Fiscalización se traducen en cifras contable-financieras que deben explicarse en los procedimientos tributarios concienzudamente. Es importante mencionar que inicialmente la Administración Tributaria se fundamenta en los criterios de base cierta<sup>64</sup> que pueden descifrarse directamente en la contabilidad, sin embargo si los documentos<sup>65</sup> que sustentan los registros contables podrían ser que no reúnan las

- 
- c) Recabar información de los trabajadores o empleados del sujeto pasivo investigando sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen conforme a su labor, en las condiciones establecidas en el Capítulo III del reglamento.
  - d) Solicitar el dictamen de peritos y traductores oficiales.
  - e) Requerir el sujeto pasivo la traducción oficial o notarial de cualquier documento, con trascendencia probatoria para efectos tributarios, que se encuentre redactado en un idioma distinta al español.

<sup>64</sup>Se da este tipo de determinación cuando la declaración formulada por el contribuyente o responsable es impugnada y aquella dispone de todos los antecedentes relacionados en el presupuesto de hecho, se conoce tanto su efectividad como la magnitud económica del contribuyente del caso. Se llega a lo anterior, en primer término mediante la declaración jurada del caso que puede tener errores numéricos, omisión de datos, falsedad, etc.

<sup>65</sup>Doménech José, Tercer Edición: Marzo 1996 –La prueba pericial contable en las jurisdicciones civil y penal- , Bosch Casa Editorial, S.A., Barcelona, España. Pág. 25.

“ ...El documento es uno de los medios materiales en que se instrumenta la prueba. Puede ser: documental pública y documental privada.

*La prueba documental pública se apoya en un documento suscrito por Notario otro Fedatario públicos, tales documentos son los siguientes:*

*Documentos judiciales y administrativos: Hacen prueba general.*

*Documentos notariales: Hacen prueba contra terceros del hecho que motivo el otorgamiento y de la fecha del mismo.*

exigencias de evidencia suficiente y competente que pide el auditor fiscal del Gobierno, en ese aspecto si no cumplen con las características provistas de base cierta, perfectamente podrían variar el criterio de los funcionarios del ente fiscalizador y pasar a una fase de presunción fiscal<sup>66</sup>.

La idea de la investigación es verificación de la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría, mejorando, respetando la legalidad del intervenido fiscalmente y el debido proceso de los contribuyentes y así lograr que los requisitos de calidad en cuanto la exigencia técnica de de la información contable financiera y fiscal y los criterios de auditoría fiscal sean fidedignos para los usuarios externos de la información; en este caso específico el fisco.

A continuación se analiza un caso real de varios traslados de cargos establecidos por la Administración Tributaria de una empresa que se dedica a la importación de vehículos, en este caso se realizó ajustes en contra del contribuyente en los impuestos de ventas, remesas al exterior, y el impuesto a las utilidades:

---

*Documentos privados: Son los que las partes extienden como medio de plasmación de la autonomía de la voluntad, sin intervención de fedatario público, definición insuficiente dado que no contempla la diversidad de los documentos que no siendo admitidos como públicos no tienen otra cabida que entre los privados. Entre estos últimos documentos se hallan precisamente los emitidos por profesionales, bien sea a requerimiento de particulares, bien por disposición legal, cual es el caso de los documentos emitidos por los censores jurados de cuentas...”*

<sup>66</sup> Procede cuando el contribuyente no presenta los elementos necesarios para que la misma se lleve a cabo en condiciones normales, es decir, sobre base cierta. La no presentación de la declaración jurada a que se está obligado, según la ley, da lugar a que opere la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, así como la omisión de llevar libros contables cuando el contribuyente esté obligado a ello. Asimismo, cuando la declaración jurada adolece de veracidad en cuanto a los datos en ella consignados, y cuando el sujeto obligado no colabora o impide la verificación por parte de la Administración Tributaria de los datos suministrados.

## 5.2-Alcance del trabajo

Este análisis comprendió el fundamento de los traslados de cargos emitidos por la Dirección, con base en el criterio doctrinario en materia tributaria, así como el criterio técnico - contable utilizado y otros fundamentos jurídicos que la administración utiliza para justificar los traslados de cargos. Por eso se analizan los procedimientos de auditoría aplicados por la auditoría fiscal del Gobierno y así recomendar otros procedimientos desde el punto de vista financiero para explicar la realidad de los hechos; esto debido a que los funcionarios de la Administración Tributaria disponen de un tiempo prudencial para terminar la auditoría fiscal, lo cual no es suficiente para explicar el universo de los acontecimientos económicos y financieros-contables que se dan en la empresa<sup>67</sup>.

## 5.3-Limitaciones del trabajo

El análisis se basó en los documentos incluidos en el expediente emitido por la Administración Tributaria en su Departamento de Fiscalización, así como hojas de trabajo elaboradas por la auditoría fiscal, para así emitir un criterio con respecto a los traslados de cargos y así evaluar los diferentes cursos de acción que debe analizar la empresa en el procedimiento legal de la defensa que se llevará a cabo por la Compañía.

---

<sup>67</sup> Los criterios y procedimientos de una auditoría integral se acercan más a los acontecimientos económicos reales de la empresa, debido a que se revisan elementos del entorno considerando aspectos doctrinales contables-financieros, también se consideran aspectos legales genéricos para efectos de revisar el cumplimiento de la empresa, inclusive se asegura la calidad de la ejecución del trabajos dependiendo del objetivo que se trace y el acceso de la información que obtenga para emitir opinión. En cambio la auditoría fiscal del Gobierno no poseen tanta libertad en el acceso a la información y también carece de tiempo, no obstante la auditoría fiscal debe emitir informe con respecto a la información disponible; la opinión puede ser parcial.

En este sentido, los documentos analizados incluyeron las resoluciones emitidas por la Dirección en los diferentes traslados emitidos por la Dirección General de Tributación de los impuestos de ventas, remesas al exterior, impuesto sobre la renta; análisis de las hojas de trabajo de la auditoría emitidas por la auditoría fiscal de Grandes Contribuyentes; análisis de la jurisprudencia emitida por la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo, así como doctrina emitida en el campo tributario. Asimismo en la actualidad no se ha analizado la documentación soporte que sustentan los estados financieros, por tanto se han preparado los procedimientos generales que debe realizarse con una nueva planeación de auditoría, sin embargo falta por realizar el trabajo de campo para concluir la investigación y emitir el informe definitivo.

#### **5.4-Antecedentes Generales**

La empresa A se dedica a la importación y venta de vehículos, así como la importación y venta de repuestos y accesorios para estos vehículos, y mantiene lazos comerciales con la empresa domiciliada en paraíso fiscal #1, denominada para esta explicación empresa B, que a su vez realiza negociaciones de compra con la fábrica ubicada en otro continente. Existe además, la empresa denominada para estos efectos la empresa C, domiciliada en otro paraíso fiscal #2, que se considera vinculada.

## 5.4.1-TRASLADO DE CARGOS DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS

### Antecedente #1

De la lectura del traslado de cargos, se analiza de que existe un proceso de elaboración en donde se incorporan dos figuras jurídicas en cuestión, empresa C; la cual que es la que factura al consumidor final; y la empresa D que se encarga de brindar servicio de mano de obra por las reparaciones<sup>68</sup> respectivas a los autos enviados por la primera. En resumen, una sociedad se encarga de comercializar y la otra se encarga de dar servicios de reparación de vehículos, para ponerlos en condición de venta. En ese sentido existen cuentas por cobrar y por pagar<sup>69</sup>, de uno y otro lado por el traslado de mercaderías, sin embargo las cuentas de resultados de ambas sociedades tanto en las ventas y los costos y gastos no se logran determinar claramente en las hojas de trabajo elaboradas por la inspección fiscal.

La Administración Tributaria utiliza una presunción fiscal<sup>70</sup> de la siguiente forma: realiza el estudio del margen de utilidad del centro de “costos de ventas autos usados”<sup>71</sup>;

---

<sup>68</sup> La compañía administra cuatro centros de costos: autos nuevos, repuestos, usados, reparaciones.

<sup>69</sup> En ese sentido no se realizó las confirmaciones con los demás entes relacionados o empresas relacionadas comercialmente, según la NIA 505 las confirmaciones externas, numeral 2: *El auditor deberá determinar si el uso de confirmaciones externas es necesaria para obtener evidencia apropiada de auditoría para soportar ciertas aseveraciones de los estados financieros. Al tomar esta determinación, el auditor deberá considerar la importancia relativa, el nivel evaluado de riesgo inherente y de control, y cómo reducirá la evidencia de otros procedimientos de auditoría planeados el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo para las aseveraciones aplicables de los estados financieros.*

<sup>70</sup> Pérez de Ayala, J, L. ( 1970 ), Las ficciones en el derecho tributario: Editorial de derecho financiero, Madrid, España, p. 26: *Llamamos presunción al acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado; la presunción es, por lo tanto, una dispensa de prueba por la existencia de una probabilidad.*

consecuentemente la auditoría fiscal dividió la utilidad bruta entre el costo de ventas repuesto para luego multiplicarlo por las ventas totales del mes, calculando el monto de ventas gravadas<sup>72</sup> y aplicando el porcentaje del 13%, realizando así de esta forma el traslado de cargos y observaciones.

#### **5.4.2-Implicaciones fiscales**

La administración estimó valores para presumir el margen de utilidad de un centro de costos para multiplicarlo por el margen en la totalidad de las ventas de la empresa, al final se incrementó la base imponible; luego la base se multiplicó por el porcentaje del 13% del impuesto de ventas, incrementando así también el impuesto de ventas por liquidar.

#### **5.4.3-Procedimientos aplicados por la auditoría fiscal**

En términos de auditoría fiscal únicamente se revisó sin mucha profundidad, uno de esos centros de costos<sup>73</sup> y también la compensación entre las cuentas por cobrar y por pagar

- 
- 1) *La presunción es la consecuencia que la ley o el juez deduce de un hecho conocido para llegar a un hecho desconocido, pero que puede confrontarse con lo verdadero, por lo que puede llamarse verdad anómala.*
  - 2) *Las presunciones tienen su adecuado encaje y estudio en la teoría de la prueba.*
  - 3) *Las presunciones están fundadas en una inducción lógica y son muchas veces extensivas.*
  - 4) *Las presunciones versan sólo sobre materia de hecho, son consecuencias deducidas de un hecho conocido para llegar a otro desconocido.*

<sup>71</sup> Se consideró el Departamento de repuestos como un centro de costos y se relacionó con la utilidad bruta total del negocio siendo considerados los demás centros de costos de la operación de la empresa, para definir o establecer presuntamente las ganancias del centro de repuestos, sin embargo no se observó que la Administración Tributaria realizará un prorrateo para establecer adecuadamente los márgenes de utilidad en cada uno de los centros, que hubiese sido una técnica más promisorio para acercarse a la realidad en términos contables-financieros.

<sup>72</sup> El cálculo utilizado presuntamente para calcular el traslado de cargos del impuesto sobre las ventas, también fue utilizada para calcular los traslados de cargos del impuesto a las utilidades.

<sup>73</sup> Polimeni Ralph. ( 1994 ), Contabilidad de Costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. Santafé de Bogotá, Colombia, p. 180: *“El sistema de costeo por órdenes de trabajo es el más apropiado cuando los productos manufacturados difieren en cuanto a los*

para luego llegar a una conclusión y establecer en definitiva una presunción fiscal y gravar con el impuesto sobre las ventas el supuesto traslado de mercaderías con base en una estimación<sup>74</sup> en la utilidad bruta de la empresa.

---

*requerimientos de materiales y de conversión. Cada producto se fabrica de acuerdo con las especificaciones del cliente, y el precio cotizado se asocia estrechamente al costo estimado. El costo incurrido en la elaboración de una orden de trabajo específica debe asignarse, por tanto, a los artículos producidos. Algunos ejemplos de tipos de empresa que pueden utilizar el costeo por órdenes de trabajo son de impresión, astilleros, aeronáutica, construcción e ingeniería. En un sistema de costeo por órdenes de trabajo, los tres elementos básicos del costo – materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación- se acumulan de acuerdo con los números asignados a las órdenes de trabajo...”, en ese sentido también dicho sistema de costos se pueden aplicar también a los servicios cómo en este caso, sin embargo la auditoría no realizó dicho análisis e investigación a profundidad de los centros de costos de la empresa.*

<sup>74</sup> Por ejemplo en España en la Ley General Tributaria en su artículo 47 aplica los criterios en la Determinación de la base, aplicando los siguientes criterios: La ley, en los tributos variables, establece cuál es el hecho imponible y señala la base y el tipo de gravamen. La base se señala y define en principio eligiendo la magnitud ( valor de la renta, valor de un bien, peso, volumen, etc. ). Pero esto no es bastante. La base ha de ser después medida en cada caso concreto. La magnitud elegida ha de ser objeto de medición cada vez que se les realice un hecho imponible.

Para ello, para la medición en concreto de la base, cada vez que se realice un hecho imponible la Ley puede prever y ordenar diferentes métodos, que en esencia, y por lo que a nuestro derecho positivo se refiere, puede ser reconstruidos a los dos siguientes:

**a) Estimación objetiva**

*La medición directa e inmediata a la magnitud elegida como base ( renta, valor de un bien, etc.)*

**b) Estimación indirecta**

*La medida de la base no se hace directamente, sino utilizando cierto índices, signos o módulos. La base a tener en cuenta en este caso no es ya la medida cierta y directa de la magnitud elegida como tal, sino la medida que resulta de la aplicación y valoración de los signos, índices o módulos previstos por ley.*

*La diferencia entre ambos métodos puede verse claramente con un ejemplo:*

*El beneficio de una empresa puede ser estimado directamente de acuerdo con su contabilidad o puede ser estimado “objetivamente” en función del número de obreros, si éste se toma como índice del beneficio obtenido.*

*Naturalmente, la elección de uno u otro método puede conducir a diferentes resultados respecto a la base estimada. Por tanto, las normas legales que determinan el método a seguir determinan también la medida que ha de ser tomada como base. Son normas del derecho tributario material.*

*Puede afirmarse, además, lógicamente, que la estimación directa puede servir mucho mejor que la objetiva a los fines perseguidos por el legislador cuando elige el hecho imponible y la base imponible. La estimación directa revela mucho más claramente que la objetiva cuál es la verdadera capacidad contributiva de cada contribuyente.*



---

*Elegido el hecho imponible, elegida la base imponible y el método para su determinación, las normas del derecho tributario formal han de regular el procedimiento que han de seguir Administración y administrados para llevar a cabo dicha determinación. Es claro que métodos diferentes exigen procedimientos diferentes. Cuando se sigue el método directo de estimación directa se debe intentar un conocimiento cierto y directo de la base imponible. Para ello la ley debe ordenar una forma de proceder que haga posible tener en cuenta y utilizar los datos y medios que mejor se avengan a tal fin: el examen de la contabilidad de una empresa, la declaración del contribuyente, etc.*

*En la estimación objetiva, por el contrario, se renuncia al conocimiento cierto e inmediato de la base. La ley ordena que dicha magnitud se estime en función de índices, signos o módulos.*

*En la ley general tributaria española en su artículo 47, "La ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible dentro de los siguientes regímenes:*

- A) Estimación directa*
- B) Estimación objetiva*
- C) Estimación indirecta*

*La determinación de las bases tributarias en régimen de estimación directa corresponderá a la Administración y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados o de los datos consignados en los libros y registros comprobados administrativamente.*

*Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios:*

- a) Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.*
- b) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como los ingresos, ventas, costes, y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades producidas o familiares que deban compararse en términos tributarios.*
- c) Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.*

*El régimen de estimación indirecta permite, pues, la utilización por la Administración de métodos de estimación directa y de métodos de estimación objetiva en su tarea de determinación de las bases imponibles.*

*El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible, podrán comprobarse por la Administración con arreglo a los siguientes medios:*

- A) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que cada ley de cada tributo señale o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*
- B) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros .*
- C) Dictamen de Peritos de la Administración.*
- D) Tasación pericial contradictoria.*
- E) Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la ley de cada tributo.*

#### **5.4.4- Procedimientos a aplicar para demostrar la realidad de los hechos desde el punto de vista financiero**

##### **Objetivo**

Comprobar los márgenes de utilidad real en los centros de costos o actividades donde la Administración Tributaria estableció la presunción fiscal.

##### **Procedimientos sugeridos**

- Verificar el control interno de la empresa de las cuentas que fueron intervenidas fiscalmente.
- Considerar el costo/beneficio de realizar el análisis sustantivo de índices y tendencias de inventarios de la actividad para cotejar y comprobar el índice de base presunta utilizado por la Administración Tributaria.
- Solicitar las ordenes de pedido así cómo las entradas y las salidas de inventarios en el periodo que fue revisado y realizar una sumaria de detalle para identificar las posibles salidas de inventarios realizadas por el auditor durante el periodo revisado para cotejarlo con lo suministrado por la auditoría.

---

El sujeto pasivo podrá en todo caso promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el número anterior, en los plazos y según los procedimiento establecidos.

- Identificar todas las localidades de inventario, considerando localidades propias y arrendadas considerando también los diferentes ciclos de ingresos y de egresos y también el manejo del ciclo de producción para establecer cómo se carga los diferentes inventarios, e identificar las posibles salidas que se generaron para el exterior.
- Realizar un análisis sustantivo de las cuentas por cobrar y por pagar entre las cuentas relacionadas
- Revisar las ordenes de pedido, las formulas de salida de entrada y de salida, así cómo el valor de las mismas.
- Verificar los métodos de valuación utilizados por la empresa para estudiar la asignación de los costos.
- Realizar un estudio de costos en cada una de las diferentes etapas en que se reparan los vehículos.

## **5.5-Impuesto de remesas al exterior**

### **Antecedente #2**

La administración indica que los pagos hechos por la empresa C, a la empresa E., están gravados con el impuesto a las remesas, ya que el hecho generador se definió en el momento que recibe el servicio de alquiler de instalaciones propiedad de la segunda, y

por tanto, el traslado de estos fondos a oficinas bancarias<sup>75</sup> ubicadas en paraíso fiscal #1, es suficiente para generar dicho impuesto. Además, aseguran que la empresa E, no tiene una actividad que “genere rentas de trabajo” para crear una verdadera actividad empresarial.

La sociedad de la empresa E se fusiono con otra sociedad en Costa Rica.

---

<sup>75</sup> Los bancos efectúan tres clases de operaciones básicas:

1. Operaciones pasivas, que son la obtención de recursos monetarios para respaldar sus transacciones con terceros, tales como:

- a. depósitos a la vista y a plazo;
- b. órdenes de pago;
- c. depósitos en moneda extranjera;
- d. obligaciones por operaciones comprometidas;
- e. traspaso de recursos; y
- f. cambio.

2. Operaciones activas que representen el empleo de los recursos obtenidos, tales como:

- a. aplicaciones interfinancieras;
- b. depósitos voluntarios en el Banco Central;
- c. aplicaciones en monedas extranjeras;
- d. títulos de renta fija;
- e. operaciones de crédito;
- f. arrendamiento mercantil (leasing); y
- g. cambio.

3. Operaciones secundarias, en las cuales los bancos desempeñan la función de mandatarios o de depositarios de valores de terceros, tales como:

- a. recibo de cuentas;
- b. recibo de impuestos;
- c. cobranzas.

### 5.5.1- Implicación fiscal

La Administración está gravando todas las transferencias realizadas al exterior por el concepto gastos de alquiler generados en Costa Rica, en sentido podría existir un problema de doble imposición<sup>76</sup>.

### 5.5.2-Procedimientos aplicados por la auditoría fiscal

La Administración Tributaria relacionó todos los depósitos realizados en el exterior cómo parte de los gastos necesarios para generar los ingresos en Costa Rica, sin embargo no se analizó si la empresa E, está declarando los ingresos en Costa Rica.

---

<sup>76</sup> Giuliani Founrouge ( 1987 ), Derecho Financiero, Ediciones Desalma, 4ª edición, Volumen I, 1987, p 397, al referirse al problema de la doble imposición internacional, señala:

*Colocada la cuestión en el terreno jurídico, advertimos que los criterios atribuidos de potestad fiscal utilizados separadamente o combinados se fundan unas veces en circunstancias de orden personal, como la nacionalidad y la residencia del sujeto, y en otros casos en circunstancias de índole económica, como son la sede de negocios y la fuente en que se origina la riqueza gravable, y que podemos ordenar de la siguiente; criterios atribuidos de potestad tributaria:*

- 1- *Sujeción personal: Nacionalidad, residencia.*
- 2- *Sujeción económica: Sede de negocios , fuente.*

### **5.5.3- Procedimientos a aplicar para demostrar la realidad de los hechos desde el punto de vista financiero.**

#### **Objetivo de Auditoría**

Identificar el domicilio fiscal de la empresa E, así como los depósitos y transferencias bancarias realizadas en Costa Rica con el fin de poder determinar las rentas y su fuente de generación y de declaración.

#### **Procedimientos sugeridos**

- Realizar una confirmación del domicilio fiscal con la empresa y su correspondiente declaración de esos ingresos en el impuesto las utilidades en Costa Rica, así como también confirmar el monto que declaró por medio del 151.
- Revisar la cuenta corriente tributaria costarricense de ambas sociedades
- Revisar las transferencias a lo interno cómo en el exterior de dineros entregados ha esta sociedad, así como los comprobantes que sustentan la operación de los gastos por alquiler generados en Costa Rica. También identificar si existe un contrato privado entre las partes para identificar los principales movimientos de dinero generados en Costa Rica.
- Solicitar la fusión de la empresa e identificar quién está declarado las utilidades en Costa Rica.

## 5.6 Impuesto sobre la renta

### Antecedentes

La empresa A. solicitó financiamiento para capital de trabajo, cuyos intereses, derivados de estas obligaciones, así como el diferencial cambiario que se produce por la corrección monetaria propia de un pasivo<sup>77</sup> en dólares, no son aceptados como gastos útiles y necesarios para generar renta. La Administración Tributaria que la empresa A abusa de las formas legales, para disfrazar dichas transacciones, con la finalidad de disminuir la cuantía tributaria del impuesto la renta, y aplicando además el concepto de que los tratos entre particulares, no son aducibles al fisco<sup>78</sup>. Asimismo, aducen una carestía de evidencia suficiente<sup>79</sup>, para respaldar las relaciones entre deudor y acreedor.

Existe una línea de crédito<sup>80</sup> del banco del Paraíso Fiscal #1, cuenta con dos desembolsos, una orientada a financiar la compra de repuestos, y otra destinada a la

---

<sup>77</sup> Las confirmaciones bancarias, la NIA 1000 numeral 2: *Un importante paso de auditoría en el examen de los estados financieros e información relacionada de un banco es solicitar confirmación directa de otros bancos tanto de los saldos y otras cantidades que aparecen en el balance general como de otra información que pueda no estar mostrada en el frente del balance pero que pueda ser revelada en las notas a los estados financieros. Las partidas aparte del estado de situación financiera que requieren confirmación incluyen, partidas tales como garantías, compras anticipadas, y compromisos de ventas, opciones de recompra, y acuerdos de compensación. Este tipo de evidencia de auditoría es valioso porque viene directamente de una fuente independiente y, por lo tanto, proporciona mayor confiabilidad que la obtenida únicamente en los propios registros del banco.*

<sup>78</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios ( Ley 7900 ) Convenios entre particulares: Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del fisco.

<sup>79</sup> Según la NIA 500 en su numeral 2: *El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría.* Contrariamente la auditoría fiscal en algunos casos es contraria a la NIA en mención, el Departamento de Fiscalización Tributaria pueden justificar el traslado de cargos con solamente un indicio o tendencia encontrado en el trabajo de campo.

<sup>80</sup> Tacsan Chen Rodolfo ( 1997 ). Técnicas y procedimientos bancarios I. San José, C.R: Editorial Euned. p.168, 169: Como operación documentaria, la línea de crédito posibilita el mercado internacional, porque ampara cobranzas, créditos documentarios, avales, préstamos y

adquisición de vehículos. La administración manifiesta que la línea de crédito para repuestos es aceptable, pero la línea para vehículos no, debido a que consideran la financiación fuera del país, como una forma de disminuir la cuantía tributaria, y no como una forma de financiar el capital de trabajo de la empresa para operar.

La empresa también solicitó financiamiento con otro banco ubicado en el paraíso fiscal #1, sobre la cual la Administración Tributaria indica que los comprobantes que sustentan el registro contable no dan la claridad suficiente de la utilización de estos fondos, y se limitan al simple registro contable de la transacción en el momento en que “supuestamente ingresa el dinero”, y el “supuesto momento en que se pagó el crédito al final del periodo”. Esta línea de crédito ha sido utilizada para garantizar las compras de vehículos por parte de empresa A, a su proveedor en el paraíso fiscal #1, el cual exige un depósito de garantía renovable anualmente.

### **5.6.1-Procedimientos aplicados por la auditoría fiscal**

La Administración Tributaria reviso los saldos de las cuentas por pagar y las consideró muy altas. Asimismo la Administración Tributaria se cuestiona la veracidad de los pasivos que generó los gastos por interés y el diferencial cambiario relacionados con esta operación.

La empresa solicitó préstamos para el financiamiento del pago de obligaciones con C.C.S.S, y agencias aduaneras. Según la Administración Tributaria, no fue posible

---

corresponsalías. “La línea de crédito es un contrato de crédito con el cual el banco (acreditante) se compromete con su cliente (acreditado) a concederle crédito de dinero o firma, exactamente a él o a un tercero que le indique dentro de ciertos límites cuantitativo y mediante el pago, por acreedor de remuneración...”



identificar la naturaleza y características de estas obligaciones, debido a que no existe la documentación respectiva.

La Administración Tributaria revisó por medio de sumarias de detalle la porción aplicada de gasto por intereses y diferencial cambiario que sirvió para financiar el pago del impuesto sobre las ventas por internaciones; el cual fue financiado por las agencias de aduanas en dólares. Igualmente, rechaza el diferencial cambiario que se origina de estas obligaciones; aduciendo que el impuesto de ventas en aduanas no forma parte del costo, y por tanto, dicho financiamiento y los gastos que del mismo se derivan, no son deducibles para la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria realiza la sumatoria genera señala la existencia de diferencias entre el monto declarado por ventas en el Impuesto sobre la renta, y la sumatoria de las ventas incluido en las declaraciones del Impuesto general sobre las ventas. La administración presume la existencia de ventas realizadas por la empresa, que no contemplaron salidas de inventario, originando ventas no declaradas, a las cuales aplica la presunción del margen bruto calculado para efectos del impuesto sobre las ventas, a fin de calcular el monto de ventas no declaradas y efectuar el cálculo relativo al impuesto sobre la renta.

**Objetivo de la auditoría**

Identificar las formas de financiamiento que dispone la empresa para cumplir con sus obligaciones en el corto y largo plazo, así también verificar los gastos financieros útiles y necesarios para generar las rentas en el periodo fiscal en cuestión.

**Procedimientos Sugeridos**

- Solicitar la confirmación de las cuentas de pasivos en dólares y en colones con terceros, que dispone la empresa, esto con el fin de sustentar los saldos que respaldan el contenido financiero de los mismos al corte de la revisión realizada por la Administración Tributaria
- Pedir los estados de cuentas de las deudas, y así revisar la amortización de la deuda así cómo el pago de los respectivos intereses, según los cortes que exigen la Administración Tributaria.
- Revisar los diferenciales cambiarios tanto en las cuentas por cobrar cómo las cuentas por pagar así cómo el cálculo de los intereses que se generaron con el fin de compararlos con lo revisado por la Administración Tributaria.
- Realizar un comparativo de un periodo fiscal con respecto a otro, para identificar la consistencia y relevancia de la información mostrada en los estados financieros para efectos fiscales.

- Realizar un estado de cambios en la situación financiero así cómo “un flujo de efectivo” que demuestre la necesidad de efectivo por la empresa.
- Realizar una sumaria de las ventas mes a mes, así cómo considerar los descuentos y devoluciones por ventas realizadas, para establecer con este procedimiento las ventas gravables del impuesto a las utilidades.
- Aplicar los procedimientos sugeridos en la revisión del impuesto sobre las ventas.

## **5.7- Conclusiones con respecto a la auditoría fiscal realizada por el Departamento de Fiscalización de la Administración Tributaria y comparación con procedimientos de auditoría según la Normativa Internacional de Auditoría ( NIAS )**

La auditoría fiscal no documenta asuntos de la planificación<sup>81</sup>, asuntos generales y revisión del trabajo, entre los aspectos que deben documentarse están: personal asignado al trabajo, fechas de reuniones, presupuestos de tiempo, comprensión del negocio, análisis de la planificación, asuntos contables, objetivos críticos de auditoría etc.

---

<sup>81</sup>Según la NIA 300: “El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la planeación de una auditoría de estados financieros. Esta NIA tiene como marco de referencia el contexto de las auditorías recurrentes. En una primera auditoría, el auditor puede necesitar extender el proceso de planeación más allá...”

*El auditor deberá planear el trabajo de auditoría de modo que la auditoría sea desempeñada en una manera efectiva. “Planeación” significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperado de la auditoría.*

*El plan global de auditoría y el programa de auditoría deberían revisarse según sea necesario durante el curso de la auditoría. La planeación es continúa a lo largo del trabajo a causa de cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría. Deberán registrarse las razones para cambios importantes...”*

La auditoría fiscal no define con claridad, los procedimientos de auditoría que se hayan emitido, y las razones para omitir procedimientos, en ese sentido no se está delimitando el alcance de su examen y su responsabilidad en este aspecto.

No se identificó un programa de trabajo<sup>82</sup>, cómo parte de las hojas de trabajo elaboradas por los auditores fiscales.

El Departamento de Fiscalización no realizó procedimientos necesarios para verificar los controles internos<sup>83</sup> de la entidad; en ese sentido no se tuvo elementos de juicio para evaluar los riesgos<sup>84</sup> de la auditoría, aunque la auditoría fiscal dispone de herramientas

---

<sup>82</sup> Según la NIA 300, en el numeral 10: *“El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieran para implementar el plan de auditoría global...”*

<sup>83</sup> Según la NIA 400 en su numeral 8: *El término “Sistema de Control Interno” significa todas las políticas y procedimientos ( controles internos ) adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, la salvaguardia de activos, la prevención y detección de fraude y error, y la oportuna preparación de información financiera confiable. El sistema de control interno va más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad.*

<sup>84</sup> Según la NIA en la página 201, en sus numerales 4, 5, 6: *“Riesgo de auditoría” significa el riesgo de que el auditor dé una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera importante. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección:*

*“Riesgo inherente” es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.*

*“Riesgo de Control” Es el riesgo de una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.*

*“Riesgo de detección” es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.*

*“Sistema de Contabilidad” significa la serie de tareas y registros de una entidad por medio de las que se procesan transacciones como un medio de mantener registros financieros. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen, e informan transacciones y otros eventos.*

reglamentarios<sup>85</sup> para realizarlos. No se pudo verificar la constatación del concepto de materialidad o importancia relativa en la información revisada por la auditoría fiscal de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria no revisó adecuadamente los centros de costos o actividades<sup>86</sup> para descifrar adecuadamente los márgenes de utilidad en términos reales, no obstante los criterios para establecer los traslados de cargos fueron utilizando relaciones financieras o estimaciones genéricas, en este aspecto fueron poco acercadas a la realidad financiera de la Compañía. Además existen gastos que son necesarios para la operación de la empresa, los cuales no fueron considerados por la auditoría fiscal, de esta forma se reflejaría una tendencia hacia la baja del margen de utilidad, sin embargo por ser una inspección<sup>87</sup> no se revisaron estos detalles, entre el argumento expuesto por la auditoría fiscal: falta de tiempo.

No se investigó a profundidad las transferencias y los movimientos bancarios entre compañías, además la administración de la empresa no entregó la documentación soporte: cuenta bancarias, conciliaciones bancarias, transferencias, contratos etc. Limitando el trabajo del auditor fiscal y este al fin al cabo duda de los valores en dólares demostrados en las cuentas por pagar, así como de los intereses y el diferencial cambiario entre las compañías ubicadas fuera del territorio nacional. No se dio énfasis al

---

<sup>85</sup> El reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación, según el artículo 61- Otras facultades de la fiscalización: *Sin perjuicio de las demás atribuciones establecidas en el presente Reglamento ( Reglamento de fiscalización, gestión y recaudación ) podrán: "Verificar los sistemas de control interno de las empresas en cuanto puedan facilitar la comprobación de la situación tributaria..."*

<sup>86</sup> La mayoría de las operaciones de una empresa tienen su origen en la compra, la producción y la venta de bienes y servicios, así como el pago y el cobro de dinero relacionado con estas actividades. Esas operaciones se reflejan en las cuentas de ingresos, de gastos, de activo, y de pasivo, por eso es importante analizar cada uno de los ciclos para entender plenamente cuando se genera los ingresos de los periodos en cuestión que tienen amplia relación también con la obtención de ingresos gravables...

<sup>87</sup> El fin de la inspección es determinar si las bases imponibles declaradas por la entidad son correctas conforme a los criterios legales establecidos.

control de las entradas y salidas de efectivo utilizando pruebas de ingresos y egresos, y de revisión de conciliaciones bancarias etc. para determinar su relación con los ingresos gravables y gastos deducibles del impuesto a las utilidades del periodo revisado. La Administración Tributaria no aplicó dichos procedimientos por motivos de que se les limitó el acceso a la información, asimismo no utilizó solicitudes de confirmación<sup>88</sup> con las entidades bancarias.

Los principios de contrapartida no se analizan apropiadamente para darle seguimiento a violaciones en el registro contable de las empresas, en este aspecto es vital los procedimientos de sustentación de cifra<sup>89</sup>, y análisis de los documentos que respaldan los registros contables en el caso de las partidas investigadas por la auditoría fiscal, para seguirle la pista a eventos que tengan relación con las bases imponibles.

No se logró identificar los procedimientos relacionados con la verificación de sistemas de información, así como la seguridad física como lógica de los que introducen datos a las computadoras, y el control de los sistemas de información no se identificó ningún trabajo ni procedimiento alguno.

---

<sup>88</sup> La NIA 1000 en su numeral 7: *“El auditor deberá decidir a qué banco o bancos solicitar confirmación, prestar atención a asuntos como tamaño de los saldos, volumen de actividad, grado de confiabilidad sobre los controles internos, e importancia relativa dentro del contexto de los estados financieros. Las pruebas de actividades particulares del banco pueden estructurarse en diferentes maneras y confirmaciones pueden, por lo tanto, estar limitadas únicamente a investigaciones sobre dichas actividades...”*

<sup>89</sup> Es importancia fundamentarse en el criterio de Importancia relativa de la auditoría, según la NIA 320, numeral 3: *“La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que deba tener la información para ser útil.”*

Se pudo observar que la auditoría fiscal se fundamentó en suposiciones o indicios poco claros a la hora de emitir la resolución definitiva del traslado de cargos y observaciones.

Se observó que no existe rigurosidad en el examen de las afirmaciones financieras mostradas en las cuentas, evidentemente los procedimientos aplicados por las auditorías fiscales son observaciones generales para emitir al final un resultado o diligencia.

La Administración Tributaria lo que realizó fue una inspección en lugar de auditoría fiscal, en ese sentido no se aplica con rigurosidad la Normativa Internacional de Auditoría, que determina el Colegio de Contadores Públicos en el control de la calidad del trabajo profesional. No existe una rigurosidad en el examen de las afirmaciones financieras mostradas en las cuentas, en ese sentido los procedimientos aplicados por las auditorías fiscales son observaciones generales para emitir al final un resultado o diligencia. En ese sentido las observaciones pueden ser presunciones o ficciones, obviando la técnica de auditoría fundamentada en la evidencia suficiente y competente, por tanto si no se tiene la evidencia en términos de NIAS el auditor financiero se abstiene de dar una opinión con respecto a los mismos, o eventualmente pondría limitaciones en cuanto al alcance del trabajo, esto lo suscribe detalladamente en su informe, sin embargo en la inspección fiscal o auditoría fiscal de la Administración Tributaria pueden fundamentarse en suposiciones o estimaciones genéricas para incorporar afirmaciones como parte del informe, aunque no exista la evidencia, simplemente puede fundamentar la diligencia con solamente la observación de hechos, o con historia de otro caso para justificar el evento o traslado de cargos en contra del contribuyente, como sucedió en este caso.

**CAPITULO VI**  
**CONCLUSIONES**



## Capítulo VI

### 6- Conclusiones

En el mundo empresarial como en los negocios en general, se involucran una serie de variables económicas financieras complejas, evidentemente, las leyes aprobadas por el legislador no alcanzan a explicar y a profundizar esa serie de interrelaciones económicas financieras, que tienen vinculación y se relacionan con el campo tributario. En ese sentido el legislador considera ciertas explicaciones legales al gravar los eventos económicos, sin embargo la ley se queda corta con respecto a ese universo abstracto de eventos económicos que son muy difíciles de explicar con solamente la doctrina del derecho. Por ese motivo las ciencias económicas como en este caso la Contaduría Pública, ayuda a interpretar y explicar esos acontecimientos económicos fiscales que no son tan claros en la ley, y dan un punto de vista científico fiable en los procesos tributarios costarricenses.

La Administración Tributaria en su Departamento de Fiscalización, no utiliza las Normas Internacionales de Auditoría en las revisiones llevadas a cabo por los inspectores fiscales, la inspección realizada por la Administración Tributaria es muy distinta a una auditoría financiera, sin embargo los que trabajan en dicha instancia e intervienen a las empresas, son auditores con formación financiera y también utilizan procedimientos de auditoría generales para justificar y emitir los traslados de cargos; sin embargo no existen parámetros de comparación para identificar la calidad de estas inspecciones tributarias o auditorías fiscales realizadas por la Administración Tributaria. En ese sentido los criterios de inspección son sumamente subjetivos por los funcionarios tributarios que los aplican; estos procedimientos podrían en algunas ocasiones violentar la seguridad jurídica de los

contribuyentes y afectar los intereses del estado, en el primer caso por cobrarle más de los que corresponde y en el segundo por cobrar menos de lo que le determina la ley, o a la inversa según sea el caso.

En Costa Rica no existe un plan general contable, lo que deja serias dudas a la hora de evaluar el registro de los eventos económicos financieros; en ocasiones se utilizan criterios muy subjetivos por parte del profesional contable, lo cual le permite a la Administración Tributaria emitir con relativa facilidad criterios de presunción fiscal.

Existen problemas de control por parte del fisco con las empresas que manejan transacciones a nivel internacional, entre las técnicas aplicadas para disminuir las bases imponibles y mitigar los impuestos nacionales se encuentran los precios de transferencia, en este aspecto, la Administración Tributaria de nuestro país no posee los recursos humanos, tecnológicos ni los tratados internacionales suficientes para controlar estas actividades contable-financieras elusivas de impuestos.

La contabilidad puede dividirse en tres concepciones: la contabilidad financiera, la contabilidad de costos o administrativa, y la contabilidad fiscal, las tres son consideradas para efectos de una revisión fiscal.

La auditoría fiscal de la Administración Tributaria de Costa Rica. carece actualmente de una guía metodológica o Manual de Auditoría idóneo para desarrollar un examen de los estados financieros presentados por los Contribuyentes, lo cual impide la realización de estudios propios de una auditoría integral que considera tanto las implicaciones de carácter contable como legal tributario.

Las empresas al cumplir cabalmente con las NIC, permiten que los estados financieros sean más razonables y esto beneficia a los usuarios de la información entre estos incluidos el fisco en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. A medida que los controles internos de las empresas sean apropiados y las políticas contables estén bien definidas, permite que los estados financieros se interpreten en forma apropiada, lo cual en algunas empresas no sucede, por ese motivo la Administración Tributaria establece las presunciones fiscales.

En la auditoría externa, el fin es expresar una opinión sobre la situación financiera y patrimonial de una entidad en su conjunto, implica que tal opinión tenga en consideración la situación fiscal de la entidad, en el sentido de identificar el grado de cumplimiento de sus obligaciones tributarias para así verificar el adecuado registro contable de los hechos económicos y su correcta presentación en los estados financieros. No obstante lo anterior también podemos contemplar esta revisión de la situación fiscal de la empresa como un trabajo independiente y con sentido propio, que limita su alcance a un área concreta de la realidad empresarial: la fiscal. Por otro lado la opinión del inspector o Auditor Fiscal de Hacienda, no está influido por limitaciones al alcance o incertidumbres ya que las primeras pueden salvarse mediante la aplicación del régimen de estimación o presunciones fiscales de la base imponible.

El auditor financiero tiene el deber de restringir el contenido de su informe a los resultados de sus hallazgos, y es que el auditor no puede expresar lo que no existe realmente ni tiene debidamente probado con la evidencia fehaciente y competente. Es decir, el auditor financiero no puede basarse en suposiciones o establecer relaciones no fundamentadas, porque si actuara de esta manera podría causar perjuicios e incurrir en responsabilidad, sin embargo en el caso de la inspección o auditoría fiscal en muchas ocasiones utilizan las suposiciones para realizar traslados de cargos en contra del contribuyente.

El acceso a la información interna de la entidad suele ser más amplio para el auditor externo, pues la entidad auditada suele considerarlo más como un profesional-colaborador, mientras que el inspector o auditor fiscal no suele gozar de dicha consideración. Sin embargo, el auditor fiscal dispone de un poder coercitivo: imposición de sanciones, que el auditor externo no posee.