

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

Carrera de Contaduría Pública

Modalidad de graduación para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública

**MODELO CONTABLE PARA LA APLICACIÓN
DE LA NIC 12 EN COSTA RICA**

Autor

Ing. Michael Esteban Castillo Mora

Tutor

Lic. Guillermo Ly Jiménez

San José, Costa Rica, Febrero 2017

Dedicatoria

A Dios y a la Virgen, por ser guías de mi vida
Por brindarme la capacidad
De poder desarrollar este trabajo

A mi familia, Madre, Hermana, Esposa, Hija
Por inspirarme cada día
Sin su apoyo no hubiera escrito esta tesis.

Agradecimiento

A mi familia, Esposa, Madre, Hermana,
Por brindarme su apoyo incondicional e
Impulsarme a seguir adelante,
Darme aliento para no detenerme
Y seguir luchando por ellas.
Por su eterna paciencia, su respaldo y ayuda,
En momentos cuando no podía sostenerme
Me dieron su hombro y su mano,
Para guiarme de nuevo a retomar el camino.

Especialmente a mi Hija Tamara,
Mi motor y mi sol, quien mi inspira a ser siempre mejor.

Para Abii, quien fue mi luz durante gran parte de este camino;
Sin su presencia no estaría hoy donde estoy.

A mis profesores, durante toda la carrera, por compartir su conocimiento,
especialmente a Mauricio, Guillermo, Eduard "Tito", Marlon y Roger, con quienes
tuve la suerte de aprender y de ser su estudiante.

Especialmente a mi tutor, sin su aporte no hubiera sido posible. Mi lector, gracias a
su aporte, su experiencia fue provechosa para mejorar de manera integral esta
investigación.

A todo el personal administrativo de la Universidad, Christian, Rosa y Esteban,
gracias a su excelente desempeño profesional y excelente disposición para
colaborar, este trabajo es una realidad.

**MODELO CONTABLE PARA LA APLICACIÓN
DE LA NIC 12 EN COSTA RICA**

Tabla de contenido

Tabla de contenido.....	5
CAPÍTULO I: INTRODUCTORIO	10
INTRODUCCIÓN.....	11
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	12
1.1.1. Antecedentes del Problema.....	12
Grafico 1	12
1.1.2. Problematización del Problema	14
1.1.3. Delimitación del Problema	16
1.1.4. Justificación del Problema	17
1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	17
1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	20
1.3.1. Objetivo General.....	20
1.3.2. Objetivo Especifico.....	20
1.3.3. Hipótesis	21
1.4. ALCANCES Y LIMITACIONES	22
1.4.1. Alcances	22
1.4.2. Limitaciones	22
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	23
2.1. MARCO SITUACIONAL	24
2.1.1. La Contaduría Pública y Privada en Costa Rica	24
2.1.1.1. Ámbito de los Profesionales y del Colegio de Contadores Públicos	24
2.1.1.2. Ámbito de los Profesionales y del Colegio de Contadores Privados.....	31
2.1.1.3. Otras directrices	32
2.2. EL CONTEXTO HISTÓRICO.....	37
2.3 EL CONTEXTO TEÓRICO.....	44
2.3.1. Estados financieros.....	44
2.3.2. Balance General	45
2.3.3. Estado Resultados	46
2.3.4. Estado de Cambios en el Patrimonio	47
2.3.5. Estado de Flujo de Efectivo	48
2.3.6. Notas a los estados financieros	49
Presentación	49

Minimización de Riesgos	50
Medidas para evitar las amenazas.....	51
Confiable	52
Información Aceptable.....	52
Revelación.....	52
Comparables.....	54
Uniformidad.....	54
2.3.7. Lineamientos de las normas internacionales de contabilidad.....	56
El Hecho Generador.....	63
La Declaración de Impuestos.....	73
Los Documentos Contables	74
El Poder Tributario	82
Principios Generales del Derecho Tributario.....	83
Principios Formales del Derecho Tributario.....	84
Principios Materiales del Derecho Tributario.....	88
Las Fuentes del Derecho Tributario.....	94
El Derecho Tributario Sancionatorio	104
La Evolución del Régimen Sancionador Tributario.....	106
Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria	112
Delitos Tributarios	113
Evasión Fiscal.....	113
Evasión Formal.....	115
Evasión Material.....	115
Elusión Fiscal.....	116
Defraudación Fiscal.....	117
Fraude a la Hacienda Pública	119
La Función de Fiscalización	125
La Reforma al Proceso Determinativo de la Obligación Tributaria	127
Procedimientos Sancionatorios	136

Omisión de la Declaración de Inscripción como Contribuyente o Declarante.	139
Omisión de la Presentación de la Presentación de Declaraciones Tributarias dentro del Plazo Legal.	139
Morosidad en el Pago del Tributo Determinado por la Administración Tributaria.	139
Morosidad en el Pago del Tributo.	140
Omisión de la presentación de declaraciones autoliquidativas	141
Presentación de declaraciones autoliquidativas inexactas	142
Obtención indebida de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo	143
Infracciones Administrativas Materiales Graves	143
Infracciones Administrativas Materiales	144
Resolución.	145
Impugnación.	145
Causales del Cierre de Negocios.	146
Sanción.	147
Impugnación.	147
Procedimientos para la resolución de peticiones.	148
Procedimientos para consultas.	148
Derechos y Garantías del Contribuyente	149
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO	156
3.1 PARADIGMA POSITIVO	157
3.2. ENFOQUE CUANTITATIVO	157
3.3. TIPO DE INVESTIGACIÓN	158
3.4. SUJETOS Y FUENTES DE INVESTIGACIÓN	159
3.4.1. Unidades de análisis o sujetos de estudio	159
3.4.2. Sujetos y fuentes de información	159
Fuentes secundarias	159
Fuentes primarias	160
3.5. SELECCIÓN POBLACIÓN Y MUESTRA.	160
3.6. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.	160
3.7. DEFINICIÓN CONCEPTUAL, OPERATIVA E INSTRUMENTAL DE LAS VARIABLES.	162

3.8 PROCEDIMIENTO DE ANÁLISIS.....	163
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS	165
4.1. APLICACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS	166
4.2. TABULACIÓN DE LOS DATOS (CUADROS Y GRÁFICOS) E INTERPRETACIÓN.	166
4.2.1. Utilización de la NIC 12.	166
4.2.2 La NIC 12 y su aplicación a la compañía.	168
4.2.3 Evaluación de la política de utilización de la NIC 12.	169
4.2.4 Apreciación política de utilización de la NIC 12.....	170
4.2.5 Pertinencia de la política de la NIC 12.	172
4.2.6 Utilidad de la política de utilización de la NIC 12.	173
4.2.7 Utilización en la NIC 12	174
4.2.8 Establecimiento de directrices de procedimientos contables de la NIC 12 según las actividades.	175
4.2.9 Evaluación de las directrices de procedimientos contables de la NIC 12según las actividades.....	177
4.2.10. Actualización de los procedimientos contables de la NIC 12 respecto al aporte.....	178
4.2.11 Procedimientos contables de la NIC 12 y los problemas diarios.....	180
4.2.12 Eficiencia de los procedimientos contables de la NIC 12 respecto de los problemas diarios.	181
4.2.13 Importancia del manual operativo de la NIC 12.	183
4.2.14 Existencia de una guía que facilite el cumplimiento de la NIC 12.....	184
4.2.15 Incumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de NIC 12.....	185
4.2.16 Apreciación del nivel de cumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de NIC 12.....	187
4.2.17. Eficacia de una guía para el aumento de la eficiencia de los procedimientos contables de NIC 12.	188
4.2.18. Actualización de la medición del cumplimiento para el aumento de la eficiencia de los procedimientos contables de NIC 12.....	190
4.2.19. Necesidad de implementación de procedimientos de NIC 12.	191
4.2.20. Actividades diarias con los procedimientos de control.....	192
4.2.21. Procedimientos de aplicación de la NIC 12 según las actividades.	193
4.2.22. Importancia de los procedimientos de control.....	194
4.2.23 Apreciación de los procedimientos de control.....	196
4.2.24 Actualización de los procedimientos de control de la aplicación de la NIC 12.....	197
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	199
5.1 CONCLUSIONES	200

5.2. RECOMENDACIONES.....	201
Propuesta o aporte del objetivo 1:	201
Propuesta o aporte del objetivo 2:	201
Propuesta o aporte del objetivo 3:	201
Propuesta o aporte del objetivo 4.	201
CAPITULO VI: PROPUESTA	202
AÑO 0	218
Impuesto sobre la renta diferido	218
<u>Año 1</u>	220
BIBLIOGRAFIA	226
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....	227
METODOLOGÍA.....	227
ESTADÍSTICA	228
BIBLIOGRAFÍA CITADA	228
Libros.....	228
BIBLIOGRAFÍA ELECTRÓNICA.....	230
Publicaciones	230
Leyes y decretos.....	230
Jurisprudencia.....	231
ANEXOS	232
Entrevista Gerente General Administración Tributaria Puntarenas	233
Cuestionario 1	233
Cuestionario 2	234
CORREOS SOLICITUD DE INFORMACION.....	236
DECLARACIÓN JURADA	237
CARTA DEL TUTOR.....	238
BITÁCORA DE TRABAJO	239
CARTA DEL LECTOR	250
CARTA DEL FILÓLOGO	250
FORMATO DE LA CARÁTULA DEL CD.....	250

CAPÍTULO I: INTRODUCTORIO

INTRODUCCIÓN

Este trabajo inicialmente es una investigación acerca de los errores más comunes en la NIC 12 en que incurren las Pymes al momento de presentar las declaraciones de impuestos al Ministerio de Hacienda.

El investigador identificará los errores o situaciones recurrentes que afectan la presentación adecuada de las declaraciones de impuestos. El investigador analizará los errores o situaciones recurrentes que afectan la presentación adecuada de las declaraciones de impuestos, centrándose en la NIC 12.

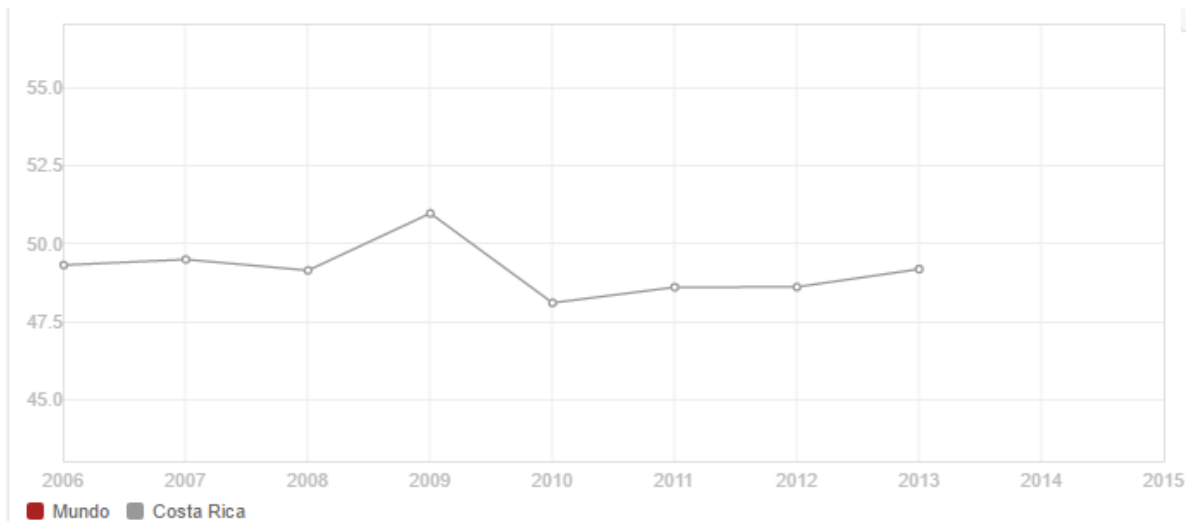
Ya con un marco definido, el investigador desarrollará un modelo contable en cual se aborda el tema; se explique de forma clara y correcta de presentar como presentar la declaración de impuestos para el beneficio desde el orden para el país colateralmente tributario a las Pymes.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1. Antecedentes del Problema

Son conocidos los problemas de desigualdad que enfrenta el país, la brecha entre los que tienen menos y los que tienen más es cada vez mayor. El índice de Gini calculado por el Banco Mundial, otorga a Costa Rica 49,2 (de 0 a 100, mientras más bajo el número, mejor distribuidos están los recursos).

Grafico 1



Índice de Gini calculado por el Banco Mundial para Costa Rica en el año 2013.

Esta situación, es un problema prioritario, que debe ser resuelto con urgencia. Una forma eficaz de distribución de la riqueza, es por medio del desarrollo de programas sociales e infraestructura que contribuya al crecimiento tecnológico, mediante el desarrollo humano, sin embargo, para ello es necesario de un presupuesto que permita dar contenido a esos programas y proyectos.

Es conocido que el presupuesto de una nación entre otros componentes tiene a los tributos como fuente de ingresos sin embargo hablar de imposición es difícil ya que hiere a muchos unos que ven encarecido el costo de vida y otros que ven disminuida su riqueza adicional, Por ejemplo en la Asamblea Legislativa se discute el tema de los impuestos desde la pasada Administración de Laura Chinchilla Miranda hasta nuestros días, ahora con Luis Guillermo Solís y una fragmentada Asamblea Legislativa.

No obstante y aunque la reforma fiscal es urgente, esta es solo parte de la solución. De nada sirve crear más y mayores tributos si no podemos recolectarlos de forma adecuada y equitativa.

De poco sirve aprobar nuevos impuestos y aumentar los existentes si no educamos a los contribuyentes en el tema. Un contribuyente sea la forma que tenga y el tamaño que ostente, que entienda y conozca como tributar correctamente va ser un evasor menos para el gobierno, porque se concientiza en el tema y utiliza las herramientas para realizar una adecuada gestión.

En Costa Rica solo 500 contribuyentes son considerados como grandes contribuyentes, estos contribuyen con el 70% de la recaudación anual, o sea que solo el 30% de lo recaudado lo generan los demás contribuyentes. Los grandes contribuyentes nacionales, tienen su propia Administración Tributaria, que ejerce un control fiscal y acompañamiento constante, sin embargo, ante este panorama, la evasión fiscal, según un informe presentado por el Ministerio de Hacienda con la información disponible al periodo 2013, solo en ese periodo esta evasión fue de un 8,3 %, del producto interno bruto, suma superior al déficit fiscal de ese año, que

fue de un 5,4% del PIB, sea que si la Administración Tributaria hubiera sido capaz de recaudar no hubiera habido déficit fiscal.

Siendo entonces que los denominados demás contribuyentes, se pueden ubicar dentro de las denominadas PYMES, el investigador intuye que el problema central de las Pymes es la carencia de un Modelo Contable que sirva de guía para estas empresas al momento de aplicar la NIC 12.

Desde las investigaciones preliminares para este trabajo, salta a la vista un amplio desconocimiento por parte de estos microempresarios en tema tributario. Esto fortalece la necesidad de crear un Modelo Contable para este sector y colaborar así al ordenamiento contable y en materia de tributo.

1.1.2. Problematización del Problema

¿Cuánto le sirve al país aprobar la Reforma Fiscal si no erradica los problemas de evasión fiscal? La respuesta es nada o muy poco si debemos responderla.

La crisis económica del país no se va detener con la aprobación de más impuestos o con la variación de cálculo de los ya existentes. De no trabajar juntos, Estado Costarricense y Ciudadanía el país va rumbo a una crisis. El Gobierno debe de ser transparente, debe lograr que los contribuyentes confíen en que su tributo se usa de forma equitativa, de forma racional y adecuada.

Para lograr el grado de confianza y fidelidad de los contribuyentes al momento de pagar impuestos, el gobierno debe de legislar; pero no para desarrollar más impuestos, sino para administrar los recursos que está recogiendo de manera distinta como lo ejecuta.

Actualmente los impuestos van a la Caja Única del Estado, donde se distribuyen entre pago de salarios y gastos; dando como resultado el poco aprovechamiento de la razón por la cual fue creado cada tributo; es decir que el dinero para las causas por las cuales pagamos impuestos no llega o si llega, no lo hace de forma significativa.

El impuesto que cancelamos a los combustibles no se traslada sustancialmente al estado de nuestras carreteras, donde reinan los huecos por falta de mantenimiento y en donde el congestionamiento vial es incontrolable en nuestras humildes calles, con retraso de décadas en remodelación, ampliación y modernización.

Este es un claro ejemplo del mal manejo que el gobierno realiza en la administración de los impuestos. Lo más preocupante es que genera un clima de desconfianza, desmotivación al momento en que personas físicas y jurídicas deben cancelar los impuestos. Promoviendo así la evasión; afectando todas las áreas de nuestro país, como lo son las áreas de salud, donde nuestra benemérita de la patria Caja Costarricense de Seguro Social se encuentra con “respiración asistida”; programas del BANHVI, IMAS, INA, IDA, (por citar algunas instituciones) quedan sin subsidios, convirtiendo la situación del país en la más crítica de toda su historia y afectando a todos sus habitantes.

Esta situación crea desigualdad, aumenta las brechas sociales, contribuye a limitar servicios que el estado brinda gratuitamente como la educación y la salud, lo que repercute en mano de obra menos calificada, que a su vez genera menos empleos y mal pagados, propiciando así un incremento en robos, crímenes, narcotráfico y toda una serie de problemas sociales.

Desde el punto de vista del investigador, todo esto se puede evitar sí; se educa al contribuyente y se le enseña a tributar correctamente y se administra de forma diferente los tributos recaudados por el estado. Por este motivo, el investigador desarrolla un Modelo Contable con el fin de brindarle una herramienta a las Pymes, al momento de tributar, con el fin de ayudar en la problemática que afecta nuestro país.

1.1.3. Delimitación del Problema

Ante la problemática actual, donde las Pymes no tributan correctamente o no lo hacen del todo; ya sea por desconocimiento o por falta de información. El investigador se propuso desarrollar un Modelo Contable para la Aplicación de la NIC 12.

De esta manera se genera una herramienta para llenar las carencias que tienen las Pymes del Cantón en temas de educación tributaria; evitando así molestias de estos Pequeños y Medianos empresarios al momento de presentar sus declaraciones y posteriormente cuando estas son revisadas por la Dirección General de Tributación.

1.1.4. Justificación del Problema

El grado de desconocimiento y en ocasiones ignorancia de las Pymes, en tema de recolección de tributos, es la principal razón por la cual, es de suma importancia desarrollar esta investigación y culminar la misma con la presentación del Modelo Contable respectivo.

La percepción de las Pymes en cuanto al tema del impuesto, la importancia del mismo y el manejo de los recursos; son aspectos que el investigador tratará en el presente trabajo.

El investigador justifica este trabajo en la necesidad urgente de brindar una herramienta a las Pymes para que aprendan a tributar correctamente, para bien de ellas como empresas en crecimiento y sobre todo para el beneficio de nuestro país, ya que el tema de la contención del Gasto no es abordado de manera adecuada por nuestros gobernantes, como costarricenses debe de existir conciencia, ya que una apropiada declaración y recolección de impuestos, es la única vía para estabilizar nuestro país.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

A nivel tributario interno el Impuesto Sobre las Utilidades incluido dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es el más importante, ya que su hecho generador alcanza a toda fuente costarricense que ejerza alguna actividad

lucrativa. Según el informe presentado por el Ministerio de Hacienda en el Impuesto sobre la Renta la evasión llegó a alcanzar un 5,86% , con respecto al PIB, las personas jurídicas incumplieron un 70 %, lo que representa un 4,23% del PIB, y las personas físicas incumplieron un 57,3% sobre su potencial recaudatorio, equivalente a un 1,63% del PIB

La ley del impuesto sobre la renta dispone que el resultado económico de las operaciones de los contribuyentes debe reflejarse de acuerdo con lo que establecen los preceptos contables, las NIIF y las NIC.

Sin embargo, para presentar la declaración de impuestos, los contribuyentes deben aplicar las normas legales y sus complementos administrativos, las cuales implicarán la realización de ajustes conciliatorios, que lo llevarán de la utilidad contable a la utilidad fiscal.

Las diferencias conciliatorias básicamente obedecen a la exclusión o inclusión de algunos ingresos o gastos, por considerarlos no gravables o no deducibles.

Por ejemplo, la exclusión de ingresos gravados en la fuente produce una menor utilidad fiscal que la contable; mientras que la exclusión de gastos provisionados generará un incremento en la utilidad fiscal respecto de la contable.

Para regular contablemente el comportamiento futuro de estos ajustes conciliatorios, existe la NIC 12, que establece el reconocimiento del impuesto sobre la renta que se devengaría si el ingreso o gasto objeto de conciliación tuviera incidencia en la renta líquida del periodo.

De este modo, si se reconoce un ingreso como no gravable, o un gasto como no deducible, la NIC 12 obliga a reconocer el 30% de ese ingreso o gasto como un impuesto de renta diferido, el cual tendrá como contrapartida un activo o un pasivo de impuesto de renta diferido, según el caso.

El reconocimiento de esos impuestos de renta diferidos, depende del tratamiento que la ley tributaria otorgue en definitiva a los rubros conciliados. En la medida que un ingreso declarado como no gravable, o que un gasto declarado no deducible, nunca vaya a ser gravable o deducible en el futuro, implica que la diferencia en el impuesto diferido será permanente, y no debería ser sujeta a reconocimiento. Esto da lugar a las siguientes preguntas:

¿Qué conocimiento se tiene de las normas contables nacionales e internacionales en la declaración del impuesto de la renta?

¿Qué nivel de conocimiento se tiene de la NIC 12?

¿Cómo se aplica la NIC 12 en la empresa?

¿Qué dificultades se ha presentado en la declaración del impuesto de la renta ante las autoridades tributarias con relación a la NIC 12?

1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. Objetivo General

Desarrollar una guía contable para la aplicación de la NIC 12 en la declaración del impuesto sobre la renta para evitar errores en los ajustes conciliatorios.

1.3.2. Objetivo Especifico

- Establecer el conocimiento de las normas contables nacionales e internacionales en la declaración del impuesto de la renta.
- Definir el nivel de conocimiento de la NIC 12.
- Determinar la forma de aplicación de la NIC 12 en la empresa.
- Indicar las dificultades que se presentan en la declaración del impuesto de la renta ante las autoridades tributarias con relación a la NIC 12.
- Elaborar una guía para la presentación de los ajustes conciliatorios de acuerdo a la NIC 12 en la declaración sobre el impuesto de la renta.

1.3.3. Hipótesis

Según Hernández, Fernández y Baptista P. (2010) las hipótesis son:

“... explicaciones tentativas del fenómeno investigado. Se derivan de la teoría existente y deben formularse a manera de proposiciones”. (Hernández, Fernández, Baptista P., 2010)”

Más que una hipótesis, el presente trabajo, pretende desarrollar un manual para la correcta aplicación de la NIC 12 y de esta forma, por un lado los contribuyentes puedan representar una utilidad contable igual a la utilidad fiscal a fin de cada periodo. Por otro lado, que la administración tributaria reciba información real y tributos justos de acuerdo a la rentabilidad verdadera de los contribuyentes.

Esta investigación es de carácter descriptiva - cualitativo, cuyo fin es identificar, recopilar y analizar información existente; desarrollando posteriormente una propuesta que con su implementación, colabore de forma simultánea a los Contribuyentes, a la Administración Tributaria y al país en general.

1.4. ALCANCES Y LIMITACIONES

1.4.1. Alcances

Desarrollar un sentimiento de pertenencia entre todos los contribuyentes al momento de realizar sus declaraciones de impuestos; con la finalidad de que con esta concientización realice una declaración de impuestos justa, veraz y real.

Identificar y citar las principales formas mediante las cuales, los contribuyentes evaden la presentación real de su situación financiera ante la Administración Tributaria.

Presentar una propuesta; un manual que venga a colaborar a Contribuyentes y a la Administración, en relación a la correcta aplicación de la NIC 12.

1.4.2. Limitaciones

Las fuentes de información son limitadas.

Al aplicar cuestionarios al universo que se escogió, se obtuvo un 50% de participación.

La poca importancia que le dan los contribuyentes, micro empresarios y medianos empresarios al tema tributario.

El acceso a bases de datos estadísticas relacionadas a la evasión fiscal.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1. MARCO SITUACIONAL

2.1.1. La Contaduría Pública y Privada en Costa Rica

2.1.1.1. Ámbito de los Profesionales y del Colegio de Contadores Públicos

Cuando se promulgó la ley N^ª 1038 de 19 de agosto de 1947 y sus reformas, el artículo 2 dispuso que:

Artículo 2^º.- Se entiende que una persona se dedica al ejercicio de la Contaduría Pública cuando ofrece sus servicios al público para ejecutar como Contador y mediante remuneración, servicios que implican la auditoría o la verificación de libros, cuentas o registros mercantiles o transacciones financieras; o la preparación o certificación de estados contables o financieros destinados a la publicidad o para fines tributarios o de crédito.

Ahora bien, es importante señalar que es potestad de los Colegios Profesionales fijar normas deontológicas, que adaptadas a las realidades de cada profesión, ayuden por un lado a definir con claridad la conducta ética deseable de sus profesionales y por otro lado, eviten comportamientos no deseados que redunden en un desmérito de la profesión en general que desprestigie al colectivo de profesionales que la ejerce.

Para conceptualizar, se puede indicar que los códigos de ética son las normas en que se expresan las ideas centrales de la conducta corporativa.

Así por ejemplo, el Código de Ética Profesional del Contador Público está destinado a servir como norma de conducta a los profesionales de la Contabilidad, que deben orientar su práctica profesional a la función social que desempeñan, ya que con este direccionamiento se desarrollan las condiciones para el progreso económico y bienestar del país en general.

Ahora bien, La Federación Internacional de Contadores (IFAC), tiene como misión “el desarrollo y fortalecimiento de la profesión contable a nivel mundial con estándares armonizados, capaces de proporcionar servicios de alta calidad a favor del interés público”.

La IFAC, ha desarrollado todo un Código de Ética del Contador Profesional, que promueve su aplicación por parte de todos los Contadores. Este determina los principios fundamentales que se deben respetar para perfeccionar los objetivos comunes de la profesión y para esto tiene cuatro exigencias básicas: Credibilidad, Profesionalismo, Calidad del Servicio, y Confianza.

Este Código de Ética para Contadores Profesionales de la IFAC, fue revisado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores de la IESBA en julio del 2009, y fue aprobado por el Comité Ejecutivo de la IFAC para su implementación a nivel mundial, entrando en vigencia desde el 1 de enero del 2011.

El Código de Ética de la IFAC enuncia cinco Principios Fundamentales: Integridad, Objetividad, Competencia Profesional y debido cuidado, Confidencialidad y Comportamiento Profesional.

Este Código contiene tres partes:

Parte A: Aplicación General del Código.- Contiene la introducción y los Principios Fundamentales, en los cuales se encuentran definidos los cinco principios fundamentales de la Ética.

Parte B: Los Contadores Profesionales en la práctica pública.- Contiene algunos ejemplos de circunstancias que crean amenazas en la práctica profesional y las salvaguardas que se pueden tomar en cuenta para observar los principios fundamentales de la Ética.

Parte C: Los Contadores Profesionales en los negocios.- Contiene algunos ejemplos de circunstancias que crean amenazas para los Contadores que pueden ser empleados, socios, directores, y las salvaguardas para amparar los Principios de la Ética.

Es evidente que, si el contador debe ejercer su profesión bajo los principios de la Credibilidad, el Profesionalismo, la Calidad del Servicio, y la Confianza, la Integridad, la Objetividad, la Competencia Profesional y el debido cuidado; además de la Confidencialidad y el Comportamiento Profesional, deberá tener mucho cuidado con las actuaciones realizadas, porque bajo todos estas exigencias sí podría ser responsable de la comisión del algún ilícito.

Ahora bien, con respecto al Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, señala que todo contador debe actuar bajo el compromiso de la Experiencia, Transparencia, Independencia, Credibilidad y Actualización.

Es importante señalar que el CAPITULO VII del Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, señala sobre la Práctica de Asesoría Fiscal, lo siguiente:

Artículo 44°. - Un Contador Público Autorizado que esté prestando servicios de asesoría fiscal, está en la obligación de proponer la mejor posición a su cliente o empleado, siempre que el servicio sea provisto con competencia profesional, que no obstruya de ninguna manera la objetividad e integridad y que sea consistente con el Derecho Tributario.

Artículo 45°.- No debe dar a un cliente o empleador la seguridad de que su declaración de impuestos o el consejo fiscal ofrecidos sean indiscutibles, por el contrario, debe hacer conciencia de las limitaciones del consejo fiscal y de los servicios dados, para que no se malinterprete la expresión de una opinión como la veracidad de un hecho.

Artículo 46°.- Debe advertirse claramente al cliente o empleador que él es el único responsable del contenido de una declaración de impuestos, y que la responsabilidad de una Contador Público Autorizado está determinada por la información que recibe.

Artículo 47°.- La asesoría fiscal u opiniones con consecuencias importantes que se dan a un cliente o empleador, deben quedar claramente constando por escrito. En ninguna circunstancia el Contador Público Autorizado debe incluir a un cliente para resolver asuntos de carácter fiscal con comisiones para terceros.

Artículo 48°.- Un Contador Público Autorizado no debe relacionarse con ninguna declaración o comunicación en la cual hay evidencias de que exista falsedad o engaño, cuando se dude de la veracidad de lo informado, cuando haya omisiones o poca claridad que pueden conducir a engaño a las autoridades fiscales.

Artículo 49°.- Cuando se descubre un error importante en la emisión de una declaración de impuestos, o la falta de presentación de una declaración, se tiene la responsabilidad de avisar oportunamente al cliente o empleador para que se haga la rectificación correspondiente ante las autoridades fiscales.

Artículo 50°.- Si el cliente o empleador no corrige el error el Contador Público Autorizado debe salvar su responsabilidad no representando más al cliente o considerar la continuación de sus servicios a la luz de sus responsabilidades profesionales y éticas.

Artículo 51°.- Si se llega a la conclusión que se pueda continuar con la relación profesional, debe tomar todas las precauciones razonables para asegurarse de que el error no se repita.

Es de suma importancia destacar que es el mismo Código citado señala que es el cliente o empleador es el único responsable del contenido de una declaración de impuestos, y que la responsabilidad de un Contador Público Autorizado está determinada por la información que recibe.

Este tipo de normativa podría incurrir en ocultar la responsabilidad del contador, cuando realmente ha llevado a cabo actos desapegados a derecho, culpando únicamente al usuario. Aun así el POSTULADO II del Código de Rito, indica la Responsabilidad hacia la sociedad, señalando que:

V- Un elemento característico de la profesión, es la aceptación de su responsabilidad hacia el público, entendido éste con sus clientes, inversionistas, empleados, empleadores, la comunidad financiera y de negocios en general, que descansan fundamentalmente en la objetividad e integridad del profesional en Contaduría Pública, para mantener un adecuado funcionamiento de sus servicios profesionales o laborales designados en cada área de negocios.

Lo anterior impone la responsabilidad de interés público, el cual versa sobrentendido éste como el bienestar colectivo de la comunidad de 'personas e instituciones, a las que sirve el Contador Público Autorizado.

VI- Los inversionistas acreedores, empleadores y otros sectores de la comunidad de negocios, además del Gobierno y público en general, confían en los Contadores Públicos Autorizados para tener una sólida información financiera efectivo manejo financiero, asesoría y consejo competente acerca de una variedad de materias en negocios e impuestos.

Es el reconocimiento que la actitud y el comportamiento del Contador Público Autorizado al proporcionar sus servicios, tiene un impacto en el bienestar económico de la comunidad y de nuestro país.

VIII- El Contador Público Autorizado siempre debe aceptar una responsabilidad personal e ineludible por los trabajos llevados a cabo por él, o realizados bajo su dirección, indiferentemente de sí es realizado como profesional independiente o como funcionario o empleado de una entidad.

IX- Todo documento que emita un Contador Público Autorizado, sean informes, opiniones deben contener la expresión de un juicio fundado en elementos objetivos y tomando en consideración en primer orden la normativa dictada por el Colegio de Contadores Públicos, y en ausencia de la misma la de otro organismo profesional.

Como se puede observar en el texto destacado en negrita, existe una contradicción en la norma, al señalar en este caso que el Contador Público Autorizado siempre debe aceptar una responsabilidad personal e ineludible por los trabajos llevados a cabo por él, o realizados bajo su dirección..., lo cual genera una duda razonable con respecto a esa responsabilidad penal, disciplinaria, civil y tributaria, con respecto al usuario, al Fisco y a la Sociedad en general.

Esta situación podría pasar de una obligación (sancionable) a un “deber ser” (ético-moral), ya que el profesional en contaduría sabe que su accionar debe ser apegado a derecho, aunque la persecución en su contra sea dificultosa o nula.

2.1.1.2. Ámbito de los Profesionales y del Colegio de Contadores Privados

La ley N° 1269, de 2 de marzo de 1951 y sus reformas, "Ley Orgánica del Colegio de Contadores Privados de Costa Rica", señalan Los miembros del Colegio pueden servir los cargos para los cuales se requiera ser contador privado; Los miembros del Colegio ejercerán la profesión de Contador Privado. Esta actividad profesional abarcará los siguientes campos:

- a) Planeamiento y formulación de presupuestos;
- b) Organización de sistemas contables en empresas privadas;
- c) Prestación de servicios contables internos;
- d) Verificación de cuentas para efectos internos de las empresas privadas;
- e) Asesoramiento a entes privados en aspectos técnicos de la administración de los negocios desde el punto de vista de la contabilidad;
- f) Otras actividades propias de la contabilidad privada;
- g) Cualquier otra actividad que, de acuerdo con la ley o con el reglamento, se le asigne de modo exclusivo a los Contadores Privados."

De los numerales citados se puede concluir que el ámbito que abarca la profesión de contador privado tiene que ver directamente con una labor privada, de control interno de las empresas y de los particulares, datos que en general solo trascenderán a los directamente interesados y no a terceros y que en todo caso de trascender, no cuenta con el carácter de plena prueba.

Lo anterior se demuestra con el recién citado numeral 6 en el cual se indican los sujetos destinatarios de los trabajos de los contadores privados, es decir: las empresas o personas privadas en su ámbito interno.

De ahí que para el ejercicio de esta profesión se debe cumplir previamente con los requisitos indicados en la respectiva ley, lo que es aplicable a todo sujeto que pretenda ejercer esa profesión, incluso a los contadores públicos.

2.1.1.3. Otras directrices

El colegio de Contadores Públicos mediante la circular 03-2014 (2014) indica que como parte de sus directrices:

El 24 noviembre de 1998, la Junta Directiva por Acuerdo N° 32-1998 de la Sesión Ordinaria N°34-1998, y en el Acuerdo No. 324-2002 de la Sesión Ordinaria No. 18-2002, adoptó las Normas Internacionales de Auditoría como base para el desarrollo de los trabajos de auditoría y servicios relacionados en Costa Rica, así como las Declaraciones Internacionales de Auditoría, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N°14 del 21 de enero de 1999 y N°142 del 24 de julio del 2002, respectivamente. (p.1)

Es decir estas normas internacionales son las que se deben seguir para cualquier auditoría, El motivo inicial fue tanto mejorar la labor de los profesiones pero también cumplir con las obligaciones del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica como miembro de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

De igual forma, existe una resolución, denominada Resolución 52-01 publicada en el diario oficial La Gaceta N°239 el día 12 de Diciembre de 2001; en la cual, en su artículo 1, sección D indica;

“D) Impuesto sobre renta diferido (NIC 12)

1. A los efectos del mejor control de la conciliación de la utilidad financiera y la base imponible del impuesto sobre las utilidades, los contribuyentes deberán aplicar la NIC 12, para registrar el impuesto sobre renta diferido
2. Para los fines establecidos en el artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la contabilización del impuesto sobre la renta diferido debe comprender las partidas de pérdidas acumuladas y diferidas por amortizar, que se generen en las actividades agrícolas e industriales a efectos de la correcta aplicación de la amortización de dichas pérdidas, de acuerdo con lo que dispone el artículo 8 inciso g de la Ley del Impuesto sobre la Renta. “

Esta resolución les ordena a las personas jurídicas o físicas con actividad comercial que ordenen su contabilidad de acuerdo a la NIC 12 para que la misma pueda ser conciliada y auditada de forma estandarizada. De igual manera; la misma resolución hace mención al artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Artículo 57- Ajuste en cuentas de memorándum El sistema contable del declarante debe ajustarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina " utilidad neta del período". Para obtener la " renta imponible " del período, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del período el total de los ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales ajustes se registrarán en

cuentas de memorándum, los cuales deben contener el suficiente detalle para efectos de fiscalización.

Este artículo refuerza el mandato para que los y las contribuyentes ajusten sus contabilidades de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados; es decir de acuerdo a la NIC 12 con la única finalidad de uniformar dicha información contable y pueda, de esta manera ser conciliada y auditada de forma estandarizada.

Los contribuyentes en ningún momento deben alegar desconocimiento a la ley, a la normativa vigente que rige en nuestro país. Los artículos 128 y 86 Bis del Código de Normas y Procedimientos estipulan lo siguiente:

CAPITULO

III

Deberes Formales de los Contribuyentes y Responsables

Artículo 128.- Obligaciones de los particulares.

Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deben:

a) Cuando lo requieran las leyes o los reglamentos, o lo exija dicha Administración en virtud de las facultades que le otorga este Código:

i. Llevar los registros financieros, contables y de cualquier otra índole a que alude el inciso a) del artículo 104 de este Código. La llevanza de los registros contables y financieros podrá hacerse mediante sistemas informáticos a elección del contribuyente, en el tanto la contabilidad cumpla los principios de registro e información establecidos en las normas reglamentarias o, en su defecto, con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, siempre que estas últimas normas no supongan modificaciones a las leyes tributarias. En caso de conflicto entre ellas, a los fines impositivos, prevalecerá lo dispuesto en las normas tributarias.

Sin perjuicio de que las transacciones sean registradas y respaldadas mediante sistemas electrónicos, la Administración podrá requerir, a los sujetos pasivos, los respaldos sobre las transacciones registradas en tales sistemas. En toda referencia que en este Código se haga sobre libros, boletas, comprobantes y demás se entenderá tal referencia igualmente a registros electrónicos.

ii. Inscribirse en los registros pertinentes, a los que deben aportar los datos necesarios y comunicar, oportunamente, sus modificaciones.

iii. Presentar las declaraciones que correspondan.

b) Conservar, de forma ordenada, los registros financieros, contables y de cualquier índole, y los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados.

c) Dar facilidades a los funcionarios fiscales autorizados para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar.

d) Presentar o exhibir, en las oficinas de la Administración Tributaria o ante los funcionarios autorizados, los registros financieros, contables y de cualquier índole, relacionados con hechos generadores de sus obligaciones tributarias y formular las aplicaciones o aclaraciones que se les soliciten.

e) Comunicar a la Administración el cambio del domicilio fiscal.

f) Concurrir personalmente o por medio de sus representantes debidamente autorizados a las oficinas de la Administración Tributaria, cuando su presencia sea requerida.

(Ref. Por Ley 9069 de 10 de setiembre de 2012)

"Artículo 81 bis.- Responsabilidad de terceros

Se sancionará con una multa de uno a tres salarios base a quien:

- a) Asesore, aconseje o preste servicios para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.
- b) Colabore en la alteración o en la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

La responsabilidad se encontrará sujeta a que se demuestre la participación del asesor o los asesores en la adopción de las decisiones determinantes en la comisión de la infracción y que haya mediado culpa grave o dolo.

Para tales efectos, se aplicará el procedimiento sancionatorio establecido en la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, el cual iniciará una vez se cuente, dentro del proceso determinativo, con sentencia en firme sin posibilidad de recurso alguno. La prescripción en estos casos iniciará su cómputo a partir de la firmeza del acto. Todo esto sin perjuicio de las eventuales responsabilidades penales que puedan surgir en virtud de estas actuaciones."

Adicionado mediante Ley No.9416 Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal del 14 de diciembre del 2016, publicada en el Alcance No.313 a la Gaceta N° 244 del martes 20 de diciembre del 2016.

Antes estas obligaciones, el contribuyente debe acatar las mismas para actuar siempre en el marco jurídico legal y correcto tributariamente hablando; teniendo claro que en caso de incumplir, la Administración Tributaria tiene las herramientas para multar y aplicar sanciones de acuerdo y según sea requerido.

2.2. EL CONTEXTO HISTÓRICO

El 3 de mayo de 1971, mediante ley número 4755, se promulgó el Código de Normas y Procedimientos Tributarios que era una adaptación con leves modificaciones del Código Tributario modelo para América Latina confeccionado entre las décadas de 1960 a 1970 para el programa conjunto de tributación de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo.

Aquel primer Código de Normas y Procedimientos Tributarios incorporó como características esenciales propias un contenido ideológico doctrinal que agrupaba como principios esenciales de esta rama jurídica los de legalidad, tutela jurisdiccional e igualdad jurídica entre los sujetos que interactúan de la obligación tributaria.

Aunado a esto se unificaron e incorporaron conceptos y vocablos adecuados a las exigencias y tratamientos que se le daban a los sistemas tributarios más desarrollados de la época.

Posterior a esto, el título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, concerniente al Derecho Tributario Sancionador ha sufrido varias modificaciones. La efectuada en 1995, por la Ley 7535, distinguida como Ley de Justicia Tributaria. Seguidamente por la realizada en ley 7900, de 1999. Por último, en el año 2012 mediante la Ley 9069, denominada Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria.

Anterior a la reforma implementada por la Ley de Justicia Tributaria, el mencionado título III únicamente contemplaba la posibilidad de sancionar las conductas ilícitas a partir de infracciones administrativas.

Esto fue variado como ya se indicó por la Ley de Justicia Tributaria al implantar un sistema tripartito al que separadamente de las sanciones administrativas se sumaban las figuras jurídicas de contravenciones y delitos tributarios. Dicha división no perduró por mucho tiempo pues las contravenciones fueron eliminadas en la reforma de 1999, circunscribiendo el tópico de los ilícitos tributarios a los supuestos de infracciones administrativas y delitos; ña misma división, se ha mantenido con objeto de la reciente Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria.

El proyecto de la Ley de Justicia Tributaria, pretendía desarrollar un régimen sancionador tributario, en donde las sanciones administrativas, indistintamente de su naturaleza punitiva se extrajeran de los principios del Derecho Penal y fueran más bien adaptadas a las necesidades recaudatorias provistas por la legislación.

Para la hacienda pública las infracciones administrativas, quedaban reservadas a utensilios aptos para facilitar las labores de percepción pecuniaria por parte de la administración tributaria, en su posición de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

Algunos sectores económicos y políticos criticaron la reforma. Torrealba representando la opinión de la Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones de la Empresa Privada (Torrealba, 1997) expreso que:

El proyecto... irrespeto el principio constitucional que prohíbe sancionar dos veces por los mismos hechos, así como la prohibición constitucional de la responsabilidad penal objetiva; o sea, sin la necesaria participación de la voluntad del acusado (culpa personal). Viola igualmente la Constitución, en cuanto a la garantía del Debido Proceso, previo a toda sanción, ya que permite imponer sanción sin procedimiento o, sin las debidas garantías. (p. 1).

Estas y otras disconformidades hicieron que se corrigiera y se emitiera una segunda versión. Esta nueva propuesta pretendió solucionar el problema de las inconstitucionalidades, atacadas de previo, por los diversos sectores sociales; para ello, se utilizó como base en la redacción: la legislación, doctrina y jurisprudencia española.

De este modo, el nuevo escrito, contemplaba importantes avances; tales como:

- a) La división bipartita de los ilícitos tributarios en infracciones y delitos;
- b) La bifurcación de las infracciones en formales y materiales, diferenciando de los deberes formales y las obligaciones materiales del sujeto pasivo, frente a la administración tributaria;
- c) También, se introdujo, dentro de los supuestos de las infracciones, los Principios de tipicidad y responsabilidad subjetiva, cosa juzgada material; así como la responsabilidad de las personas jurídicas, causas eximentes y un sistema

de bandas y graduaciones, para fijar los montos de las sanciones a aplicar, según la naturaleza y gravedad de la infracción, reservando las de mayor umbral y perjuicio, al apartado de los delitos.

Esta versión mejorada fue muy acertada y, además, cercana a lo que es la normativa fiscal vigente; no obstante de ello, no encontró eco entre la corriente legislativa de aquel momento. Quedó de manifiesto cuando, en el proceso legislativo se atacó su sistema de división bipartita, bajo el argumento superado sobre si la administración está facultada o no, para impartir sanciones punitivas.

En solución a esto, la propuesta del representativo (Asamblea Legislativa) fue establecer sanciones automáticas en manos de la administración tributaria y que los delitos en conjunto de las contravenciones, como nueva forma, fueran destinadas a la jurisdicción penal.

Esto produjo, que la corriente legislativa, tuviera que trabajar una vez más, en una redacción distinta. Es de este acontecimiento que, surge la división tripartita, asumiendo, por un lado, sanciones precedidas de un procedimiento administrativo y, por otro, contravenciones y delitos, que iban a ser resueltos por tribunales especiales penales.

Esta propuesta base fue finalmente aprobada corrigiendo algunas imprecisiones, que fueron señaladas por la Sala Constitucional, luego de ser discutida en primer debate en la Asamblea Legislativa. Con esto, quedó incorporado al sistema positivo nacional el carácter punitivo de las infracciones, indistintamente de la sede en que se persigan.

No obstante, no fue necesario un lustro para conocer una nueva reforma. En esta ocasión, a manos de la Ley N° 7900 (27 de julio, 1999); cuyo principal foco de atención no fue el e implementar novedades al Código de Normas y Procedimientos Tributario, sino más bien, el de corregir las graves vicisitudes que encontraba el título III, a razón de la reforma previa. r.

La redacción de la Ley 7900, del 3 de agosto de 1999, presenta algunas innovaciones, tendientes en aclarar y mejorar, todas las inapropiadas antes citadas.

Justamente, con antelación de su publicación, mediante resolución 3929-95 de la Sala Constitucional, se determinó la pertenencia de los regímenes sancionatorios a los Principios Constitucionales que son vinculantes en el Derecho Penal, en virtud de su naturaleza punitiva.

El tribunal constitucional, como respuesta a la consulta de constitucionalidad, del para aquel entonces proyecto estimó pertinente este razonamiento, asumiendo la necesidad de que el procedimiento para determinar obligaciones fuera distinto del utilizado para imponer sanciones, de manera que sea posible cumplir, con los requerimientos propios de la materia penal.

Una década después le legislación se centró nuevamente en el tema de recaudación de tributos. En primer trimestre del 2011, a causa de la preocupante situación financiera vivida por muchos países alrededor del orbe, el Poder Ejecutivo manda a la Asamblea Legislativa el Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria, bajo expediente N° 18.26.

Pretendía modificar los principales impuestos que se configuran en la legislación costarricense, junto a un incremento de los hechos generadores de la obligación tributaria, así como, la modificación de algunos otros elementos que le conforman, procurando un mayor margen de nuevos ingresos.

El Proyecto de Ley fue aprobado en primer debate por los legisladores para posteriormente, ser declarado como inconstitucional por parte del Órgano Constitucional Jurisdiccional al conocer las consultas N° 12-3518-0007-CO y N° 12-3544-0007-CO y determinar la existencia de violaciones al debido proceso legislativo.

En una nueva iniciativa para la sostenibilidad fiscal del Gobierno de la República se presentan los dos pilares sobre los cuales, se pretende fundar en adelante la política fiscal de la nación. Estos son, el control del gasto y la solidaridad y justicia en la recaudación. A propósito del segundo apartado, se confecciona el proyecto de Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, bajo expediente legislativo N° 18.041 que toma un rol protagónico en la Asamblea Legislativa.

La propuesta de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria en torno al título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, fue clara en los puntos de fortalecer con las modificaciones a efectuar en sus numerales, de tal manera que entre sus objetivos esta aumentar el umbral de impunidad de manera que solo casos muy calificados lleguen a la vía judicial, imitando a las

legislaciones tributarias más avanzadas, que dotan de mayores potestades sancionadoras a la Administración.

Este mismo pensamiento, estuvo acompañado de la propuesta en el incremento de sanciones administrativas, de manera que las acciones ilícitas que no se tipifiquen como delito sean atacadas de manera oportuna ágil y severa, con una redacción más precisa de delitos penales acordes a la problemática recaudadora actual.

De esta manera, el proyecto de ley, no encontró mayor fricción ante la opinión pública y tampoco, ante los legisladores quienes sin mayor oposición o adición terminaron por aprobar, de acuerdo al correcto procedimiento legislativo la redacción actual del título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debidamente publicada, el 28 de setiembre del año 2012.

Cuando se lleva a cabo el análisis del Régimen Sancionador se observa que no es puntual con respecto a la responsabilidad del contador en caso de cometer un delito o falta fiscal según la gravedad de los actos, dejándole la carga legal al contribuyente, que en muchas ocasiones ha confiado en el contador y no tiene un conocimiento previo de la materia; por lo tanto, el contador pareciera no ser responsable de sus actos ante la administración y el contribuyente solo podría buscar un resarcimiento del daño en un proceso civil; además de que debería solicitar un procedimiento administrativo en el colegio correspondiente, para que lo sancionen hasta con una inhabilitación, pero estos temas se observaran más adelante.

2.3 EL CONTEXTO TEÓRICO

2.3.1. Estados financieros

Los estados financieros son los informes que debe preparar la contabilidad de la empresa al terminar el ejercicio contable, (mes, trimestre, semestre o año), con el fin de estar al tanto de la situación financiera y los resultados económicos obtenidos de las actividades realizadas a lo largo de un período contable. Los mismos deben de registrar las transacciones en el momento que se efectúen, con el fin de cumplir con los principios contables generalmente aceptados para obtener una información veraz, oportuna y confiable.

Finney y Miller (1978) hace la siguiente referencia: “Aportan una base para la formulación de muchas decisiones en el negocio. Los estados financieros sirven también como instrumento a través del cual la gerencia informa sobre su responsabilidad o conducta en relación con las propiedades puestas bajo su dirección” (p.63).

La información financiera es de suma importancia para la administración debido a que ayuda a la toma de decisiones oportunas, además esta es una fotografía instantánea de la empresa; que se realiza con el objetivo de que cualquier individuo acreditado los vea y los pueda descifrar.

Los estados principales contenidos en el informe anual son el balance general, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujos de efectivo y las notas a los estados. La información contenida en ellos le sirve a los inversionistas y administradores para hacerse expectativas sobre los

niveles futuros de utilidades y dividendos, así como sobre el grado de riesgo de la compañía.

2.3.2. Balance General

Se le conoce también como balance de situación o estado de situación y presenta la situación financiera de una empresa a una fecha determinada, además muestra clara y detalladamente el valor de cada uno de los activos y obligaciones así como la conformación del patrimonio. Está compuesto por tres elementos, el activo, el pasivo y el patrimonio neto, cada uno de ellos está compuesto por subcuentas que representan los diferentes elementos. Según Finney y Miller (1978) define balance general como: “Es un documento contable que presenta la situación financiera de un negocio en una fecha determinada”. (p.27).

El activo informa la relación que haya entre los bienes y derechos que forman el activo del empleo dado a los recursos financieros, es decir, presenta la estructura económica de la explotación o de los recursos informados en el pasivo.

El pasivo nos indica responsabilidad económica asumida, generalmente con otras empresas y entidades financieras.

El patrimonio es el activo menos el pasivo y representa los aportes de los propietarios, accionistas más los resultados no distribuidos. El patrimonio muestra también la capacidad que tiene la empresa de autofinanciamiento.

El balance general tiene como cuentas principales activo, pasivo y patrimonio, dentro de estas grandes cuentas hay sub-cuentas como las:

- Efectivo o equivalente a efectivo
- Inversiones temporales
- Cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar
- Inventarios
- Activos financieros
- Propiedad, planta y equipo
- Activos intangibles
- Activos biológicos
- Préstamos a corto plazo
- Cuentas por pagar a comerciales y otras cuentas por pagar
- Pasivos y activos de impuestos
- Provisiones
- Pasivo no corriente que devengan interés
- Capital emitido y reservas

2.3.3. Estado Resultados

Conocido también como estado de pérdidas y ganancias, presenta los resultados de las operaciones de la empresa durante un período específico.

Resume los ingresos, costos y gastos incurridos en el período, el mismo se considera como un estado complementario del balance general, debido a que este muestra solo la utilidad o pérdida del periodo.

Según Finney y Miller (1978):” El estado de pérdidas es un documento contable que muestra detalladamente y ordenadamente la forma en que se ha obtenido la utilidad o pérdida del ejercicio”. (p.55)

El cuerpo del estado de resultados debe incluir las partidas que se presentan los siguientes montos:

- Ingresos
- Costos de la mercadería
- Gastos e impuestos
- Utilidad y pérdida de las actividades ordinarias
- Partidas extraordinarias

2.3.4. Estado de Cambios en el Patrimonio

Los cambios en el patrimonio de la empresa entre dos fechas del balance general reflejan el incremento o disminución de sus activos netos o patrimonio durante el período, bajo los principios particulares de medición, adoptado y revelado en los estados financieros.

Excepto por los cambios que resulta de las transacciones con accionistas, tales como aportes de capital y dividendos, en el cambio general del patrimonio presentan el total de ganancias y pérdidas generadas por las actividades de la empresa.

Se requiere que todas las partidas de ingreso y gastos reconocidas en un período sean incluidas en la determinación de la actividad o pérdida neta del ejercicio a menos que una norma de contabilidad requiera o permita lo contrario.

2.3.5. Estado de Flujo de Efectivo

También llamado estado de origen y aplicación de fondos, informa realmente de los recursos financieros obtenidos y el empleo dado a los mismos.

Su información es útil para la administración que es el principal usuario de los estados financieros, los cuales utiliza como base para evaluar la habilidad que tiene la empresa para generar e invertirlo efectivo adecuadamente.

Según Brigham – Houston (año):

El flujo de efectivo neto se distingue de la utilidad contable porque algunos de los ingresos y de los gastos reflejados en ésta quizá no se recibieron o pagaron al contado durante el año. La depreciación es la cuenta más grande de no efectivo, por lo cual el flujo de efectivo neto suele expresarse como la utilidad neta más depreciación. Los inversionistas no muestran tanto interés por el flujo proyectado de la compañía como en las utilidades obtenidas,

porque es el efectivo, no las ganancias por realizar, lo que pagan como dividendos y se reinvierten para que impulsen el crecimiento. (p.37).

2.3.6. Notas a los estados financieros

Para los interesados en los estados financieros el entender el origen y movimientos de las cuentas es de suma importancia, la revelación es quizás el principio contable más importante. Este principio significa simplemente, que los estados financieros deben de estar acompañados por cualquier información necesaria para que se interpreten adecuadamente.

El objetivo de las notas a los estados financieros, brindar los elementos necesarios para que aquellos usuarios que los lean, puedan comprenderlos claramente y puedan obtener la mayor utilidad de ellos.

Presentación

Para Escoto (2011) con relación a la presentación de los estados financieros, hace la siguiente referencia “La forma y detalle de los estados financieros depende de cada empresa, organización o persona. Cuando los estados financieros son publicados para personas o entes externos a la empresa, son menos detallados que los que se emiten para uso interno” (p.96).

La presentación de los estados financieros son una radiografía de los movimientos de la empresa su único objetivo o propósitos es dar información general para formar un juicio crítico de su situación y evolución, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma

entidad correspondiente a períodos anteriores, como con otras entidades diferentes. Para alcanzar este objetivo se deben de acatar los lineamientos establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera.

Minimización de Riesgos

A este respecto cabe recordar que los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución: (Gitman, 2007):

- Una vez identificados, el análisis de los riesgos incluirá:
- Una estimación de su importancia / trascendencia.
- Una evaluación de la probabilidad / frecuencia.
- Una definición del modo en que habrán de manejarse.

Dado que las condiciones en que las entidades se desenvuelven suelen sufrir variaciones, se necesitan mecanismos para detectar y encarar el tratamiento de los riesgos asociados con el cambio. Aunque el proceso de evaluación es similar al de los otros riesgos, la gestión de los cambios merece efectuarse independientemente, dada su gran importancia y las posibilidades de que los mismos pasen inadvertidos para quienes están inmersos en las rutinas de los procesos.

Existen circunstancias que pueden merecer una atención especial en función del impacto potencial que plantean (Gitman, 2007):

- Cambios en el entorno.
- Redefinición de la política institucional.
- Reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- Ingreso de empleados nuevos, o rotación de los existentes.
- Nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías.
- Aceleración del crecimiento.
- Nuevos productos, actividades o funciones.

Los mecanismos para prever, identificar y administrar los cambios deben estar orientados hacia el futuro, de manera de anticipar los más significativos a través de sistemas de alarma complementados con planes para un abordaje adecuado de las variaciones.

Medidas para evitar las amenazas

Estas medidas se dan sobre todo por los requisitos para la presentación de los estados financieros tenemos que los mismos deben de ser útiles, pertinentes, confiables, objetivos, claros, comparables, para que los usuarios de la información financiera puedan tener un panorama amplio sobre la situación económica de la empresa y con esto poder mejorar la toma de decisiones.

Confiable

Se trata de analizar el contenido de la información contable para evaluar la situación económica-financiera de la empresa y su evolución.

La información tiene que hablar por sí sola, debe ser expresada de forma tal que cualquier persona que la observe la entienda o bien pueda trabajar con ella, para que esto suceda la información que llega al departamento contable debe ser bien clara, precisa y oportuna, además de tener su respaldo donde no deje duda de ninguna especie.

Información Aceptable

Esto implica que la información considerada como aceptable mínimo deben ser los estados financieros con sus respectivas notas, donde nos dan una noción simplificada de la situación de la empresa, pero de que esto suceda es solo responsabilidad de la administración, que es la encargada de velar de que se realice correctamente y que se pueda lograr, dando las herramientas necesarios y verificando que las utilicen adecuadamente de acorde a las normas establecidas que se consideren apropiadas a las circunstancias de la entidad.

Revelación

Regula que las informaciones contables deben mostrar con claridad y comprensión todo lo necesario para determinar los resultados de las operaciones de la entidad y su situación financiera. Establece la obligatoriedad del desglose de las partidas que componen el saldo de cada cuenta de activo o pasivo, de forma tal que permita la comprobación de su existencia. Kieso (2007) de refiere sobre

este principio de la siguiente manera: “Para decidir qué información presenta, el contador sigue la práctica general de informar la que tenga suficiente importancia para influir en el criterio y las decisiones del usuario informado” (p.48).

La información contable debe ser clara y comprensible para juzgar e interpretar los resultados de operación y la situación de la empresa. La información financiera debe ser la correcta y exacta.

Por la limitación de espacio, es frecuente que los estados financieros no contengan toda la información mínima necesaria, por ello se presentan notas explicativas de acuerdo con las reglas particulares de presentación que emita la Comisión de Principios de contabilidad o que a juicio de la administración de la entidad sea relevante revelar.

Tapscott y Ticoll (2003) comentan: “La transparencia en una empresa genera un ambiente sano, en la que los profesionales tienen más confianza, se entregan más y realizan mejor su trabajo”. (p.138)

- La revelación de información financiera de la empresa suele dividirse en dos grandes grupos: obligatoria y voluntaria. La revelación obligatoria viene determinada básicamente por la legislación y las normas contables y la revelación voluntaria no está sujeta a ninguna regulación, se realiza fundamentalmente a través del informe anual, aunque también mediante la presentación de informes a la prensa, conversaciones con especialistas financieros o cartas a los inversores, entre otros.

Comparables

Los Estados Financieros deben permitir ser comparables con otro periodo o con otros entes de similar ocupación, porque a la hora de ser comparables estamos hablando de otro principio contable el cual permite a las personas que los están revisando tener la certeza de que la contabilidad se está trabajando bajo los principios o reglamentos que los regulan

Escoto (2011), indica:

Los estados financieros deben ser hechos para poderlos comparar a lo largo del tiempo, esto le permite a los usuarios identificar las tendencias de la situación financiera y el desempeño de la empresa. También los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de empresas diferentes, con el fin de evaluar su posición financiera, desempeño y cambios en la posición financiera en términos relativos (p. 105).

Uniformidad

El principio de uniformidad indica que una vez asentadas los criterios para la aplicación de los principios contables, estos deberán mantenerse siempre que no se modifiquen las circunstancias que propiciaron dicha elección.

El objetivo principal de este principio establece la obligatoriedad de mantener la aplicación de los mismos principios y reglas específicas de valoración de los activos y pasivos poseídos por la empresa para lograr que se puedan comparar informaciones contables.

Para Filcun (2006): “Utilizar mismos procedimientos contables que utilizamos en un período debe ser realizado en el período siguiente, en caso contrario los cambios deben registrarse en las notas explicativas”. (s.p).

Cuando por algún motivo la empresa hace un cambio de algún método, en alguna política, debe de revelar este cambio en las notas de los estados financieros para evitar confusión en los usuarios de la información.

El principio de uniformidad pretende la continuidad en los criterios adoptados para elaborar la información financiera por parte de la empresa. De esta forma, es una consecuencia de la comparabilidad, pues lo contrario afectaría a la consistencia de la información presentada por la empresa de un periodo a otro. La uniformidad no impide que se cambien los criterios aplicados cuando se alteren los supuestos que motivaron la su elección (lo que supondría sacrificar temporalmente este requisito en aras de una mayor relevancia o fiabilidad). En estos casos, la falta de comprensibilidad se verá compensada mediante el suministro de la información adecuada.

La uniformidad indica que los estados financieros comparados revelan considerablemente mayor información que los estados no comparados. La comparabilidad proporciona fatos utiles acerca de diferencia en resultados de las operaciones de los periodos involucrados o de la posición financiera de la empresa en las fechas de comparación.

Tiene que existir cierta uniformidad entre los estados para poder compararlos. Es decir, la capacidad de comparar debidamente la información presentada en los estados contables aumenta cuando existe cierta uniformidad

entre las entidades, los periodos de tiempo y la presentación de los datos correspondientes a tales estados.

2.3.7. Lineamientos de las normas internacionales de contabilidad

Las Normas Internacionales de Contables (NIC) se refieren a los principios y procedimientos contables, para conseguir que la información financiera elaborada por las empresas sea de carácter uniforme. Estas normas son producto de grandes estudios y esfuerzos de diversas entidades y profesionales, para poder estandarizar la información financiera presentados en los estados financieros. Las normas son emitidas por el International Accounting Standards Board (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad).

En la página de internet www.normasinternacionalesdecontabilidad.es (2012) indica que las normas: “se refieren al proceso de reforma contable iniciado hace unos años en la Unión Europea para conseguir que la información elaborado por las sociedades comunitarias se rija bajo un único cuerpo narrativo”. (S.N.P)

El nacimiento de estas normas contables tiene su inicio en los Estados Unidos de Norte América, cuando nace el International Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), donde se emitieron los primeros enunciados que guiaron a forma de presentar los estados financieros, sin embargo, fueron desplazados porque se creyó que dictaban normas para beneficiar a las entidades para las cuales laboraban.

Posteriormente se crea el Financial Accounting Standard Board (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera) los cuales crean influencia en la contaduría,

emitiendo un sin número de normas que transforman la forma de ver y presentar la información financiera, conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de la profesión contable.

Para Espinoza (2012) con el paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Esta situación empezó a repercutir en la forma en cómo las personas de diferentes países veían los estados financieros, siendo su principal objetivo la uniformidad en la presentación. En 1973 nace el Accounting Standards Board (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países. Este comité tiene su sede en London, Europa y es el responsable de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad y su aceptación cada día es mayor en todos los países.

Todas las normas emitidas desde 1973 hasta el año 2001 se llaman Normas Internacionales de Contabilidad y las emitidas luego del año 2001 son llamadas Normas Internacionales de Información Financiera. Actualmente se tienen 41 NIC las cuales se están aplicando a nivel internacional, en donde las mismas se están convirtiendo en el lenguaje universal, de esta forma se asegura que todos los países hablen el mismo idioma financiero, facilitando la interacción de los mercados.

Los objetivos del IASC, tal y como lo establece en su constitución son (Espinoza, 2012):

Aplicar y publicar, buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de los estados financieros, así como promover su aceptación y observación en el mundo.

Trabajar, en forma general, para la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de los estados financieros.

Para llevar a cabo estas regulaciones, la IASC cuenta con el apoyo financiero que le brindan las organizaciones de profesionales contables en todo el mundo, también gracias a la IFAC (Federación Internacional de Contadores) y a los aportes de empresas, instituciones financieras, firmas de profesionales contables y otras organizaciones, además la IASC recibe ingresos por la venta de sus publicaciones.

De acuerdo con Espinoza (2012) en Costa Rica las Normas Internacionales de Contabilidad fueron adoptadas por la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos, mediante acuerdo No. 635-2005 de la sesión ordinaria N°. 40-2005 celebrada el 14 de diciembre del 2005, desde esta fecha se ha hecho obligatorio el uso de las normas para los profesionales adscritos a dicho colegio y las mismas han modificado la forma en cómo se presenta la información financiera.

El Colegio de Contadores Públicos ha realizado grandes esfuerzos para dotar al país de normas contables de alta calidad técnica y de aplicación internacional, con el objetivo de estandarizar la información financiera brindada por las instituciones, entidades o profesionales. El éxito que de las NIC radica en que

ellas son capaces de acoplarse a las necesidades de cada país sin intervenir con sus normas internas.

Por otro lado la Dirección General de Tributación Directa acoge las disposiciones de las NIC y exige a los contribuyentes la presentación de la información financiera conforme a lo dispuesto en las normas. Por otro lado las instituciones financieras tanto públicas como privadas también exigen el cumplimiento de las normas.

Las siguientes son las Normas Internacionales de Contabilidad que se encuentran en vigencia:

NIC 1: Presentación de estados financieros

NIC 2: Inventarios

NIC 7: Estado de flujos de efectivo

NIC 8: Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

NIC 10: Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa

NIC 11: Contratos de construcción

NIC 12: Impuestos a las ganancias

NIC 16: Propiedad, planta y equipo

NIC 17: Arrendamientos

NIC 18: Ingresos de actividades ordinarias

NIC 19: Beneficios a los empleados

NIC 20: Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales

NIC 21: Efecto de las variaciones de las tasa de cambio de las moneda extranjera

NIC 22: Costos por préstamos

NIC 24: Información a revelar sobre partes relacionadas

NIC 26: Contabilización e información financiera sobre planes de beneficios de retiro

NIC 27: Estados financieros consolidados y separados

NIC 28: Inversiones en asociados

NIC 29: Información financiera en economías hiperinflacionarias

NIC 31: Participación en negocios conjuntos

NIC 33: Ganancias por acción

NIC 34: Información financiera intermedia

NIC 36: Deterioro del valor de los activos

NIC 37: Provisiones, pasivos contingentes, y activos contingentes

NIC 38: Activos intangibles

NIC 39: Instrumentos financieros, reconocimiento y medición

NIC 40: Propiedades de inversión

NIC 41: Agricultura

Las Normas Internacionales de Información Financiera, son lineamientos estándar que rigen el tratamiento contable de distintas transacciones y que pueden ser aplicados a distintos tipos de actividad; es por esto que hoy en día existen también, las conocidas Normas Internacionales de Información Financiera para la Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para Pymes) que han sido creadas considerando que éstas compañías cuentan con estructuras y transacciones más sencillas.

Las NIIF son sumamente importantes, ya que actualmente a nivel internacional se ha impulsado la homologación de las normas existentes y por esto, más y más países han adoptado la utilización de las mismas.

Para todo contador es un requisito indispensable mantenernos actualizados de la normativa existente, así como de los cambios que surgen por la entrada en vigencia de nuevas normas; es necesario la constante investigación, lectura de casos e interpretaciones que facilitan el entendimiento de transacciones complejas. El contador de hoy en día no debe limitarse simplemente al registro de transacciones débito-crédito, sino que requiere además la aplicación de análisis en

cada registro para que éstos, permanezcan en línea con las NIIF, cumplimiento además los requerimientos de políticas contables locales bajo las cuales están sujetos las compañías.

Cabe señalar que además del correcto tratamiento contable de las cifras, se requiere también realizar las divulgaciones que necesarias que expliquen el desempeño financiero de la compañía. Los estados financieros no comprenden solamente el balance general, estado de resultados, utilidades integrales, estado de patrimonio y flujo de efectivo, sino también todas las notas.

Las siguientes son Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que se encuentran vigentes:

NIFF 1: Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

NIFF 2: Pagos basados en acciones

NIFF 3: Combinaciones de negocios

NIFF4: Contratos de seguro

NIFF5: Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas

NIFF6: Explotación y evaluación de recursos minerales

NIFF 7: Instrumentos financieros; información a revelar

NIFF 8: Segmentos de operación

NIFF 9: Instrumentos financieros

Las NICS y NIFF son las normas que rigen la presentación de la información financiera a nivel mundial, tratando de tener un solo marco de presentación que sea utilizado por las empresas y entidades a la hora de brindar sus estados financieros.

El Hecho Generador

Nacimiento de la Obligación Tributaria

La génesis de la Obligación Tributaria nace a partir de una relación que surge entre el Estado y los contribuyentes, en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley, como ya se ha indicado anteriormente.

El Hecho Generador

Al eje central de la relación jurídica tributaria se le conoce como “hecho generador”, que según la Ley Tributaria, da origen a la obligación tributaria.

También es conocido como hecho imponible o presupuesto de derecho, Cervantes (2013) lo detalla de la siguiente manera: “...el hecho que será relevante para el Derecho Tributario, será el hecho que genere una obligación tributaria, se conoce en nuestro ordenamiento jurídico, como el hecho generador” (p.110).

La legislación costarricense, lo define en el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios como: “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”.

El hecho generador, tiene las siguientes características:

- **Tipicidad:** Esta característica determina que el hecho generador, siempre debe estar estipulado en una ley aprobada, sancionada y publicada en el Diario Oficial La Gaceta.
- **Descripción de una conducta:** El hecho generador, deberá describir un acto, ya sea una operación mercantil, un contrato o un negocio jurídico, específico, para que pueda obligarse a las partes que realicen el acto descrito en la norma y se puedan obligar tributariamente.
- **Vinculación a una consecuencia jurídica:** Esto significa que el hecho generador vincula la conducta descrita en la Ley a una consecuencia jurídica, la cual es la imputación u obligación de pagar el canon establecido, conocido como tributo.
- **Identificación del sujeto que realiza la conducta tipificada:** Esta característica determina que el hecho generador debe identificar claramente, de manera específica, al sujeto al que se le impondrá la obligación tributaria cuando realice la actividad determinada descrita en la Ley.

Es importante señalar que, la Ley determina que la simple existencia de manifestaciones de capacidad económica o contributiva, son un presupuesto insuficiente para la imposición tributaria, ya que esa conducta debe ser idéntica a la descrita en la norma, siendo imputada a un sujeto determinado y vinculada con

un resultado jurídico, y todo esto sumado, da como consecuencia el “hecho generador”, en materia tributaria.

Elementos del Hecho Generador

Los elementos del Hecho Generador son dos: Subjetivos y Objetivos

Elementos Subjetivos:

Cervantes (2013) indica sobre este elemento, que el hecho generador debe identificar de manera determinada, específica e indubitable el sujeto de hecho o derecho, frente a quien de confirmarse la realización del hecho generador se imputará la obligación tributaria.

De esta manera, el elemento subjetivo del hecho generador, está conformado por el sujeto activo (El Estado) que es quien crea la obligación y el sujeto pasivo (El Contribuyente) al que corresponderá verificar si realizó el hecho generador, demostrando su condición de contribuyente frente a la obligación tributaria impuesta.

Torrealba (2007) expresa al respecto que, a diferencia de los contribuyentes, los responsables no conforman el elemento subjetivo del hecho generador.

Para analizar estos dos sujetos (activo y pasivo) se debe hacer la siguiente descripción:

A.1 Elemento Subjetivo Activo

Por este se entiende:

El Estado Central, que es la Administración Tributaria o todos los órganos adscritos al Ministerio de Hacienda.

Entes Locales Descentralizados, como lo son las Municipalidades con el cobro de los Impuestos sobre Bienes Inmuebles.

Entidades No Estatales Autorizadas, como lo serían las entidades bancarias privadas autorizadas anualmente para la recaudación del Impuesto a la Propiedad de Vehículos, más conocido como el “Marchamo”.

A.2 Elemento Subjetivo Pasivo

Está constituido por:

Declarantes: Es aquella persona, ya sea física o jurídica, que se encuentra obligada tributariamente, teniendo una obligación formal, frente al sujeto activo (Administración Tributaria). Es importante señalar que esa obligación tributaria formal es aquella que está comprendida a partir del registro ante la Administración Tributaria y la presentación de la declaración, aunque haya alguna exoneración de pago.

Contribuyentes: Son las personas respecto de las cuales, se verifica el hecho generador que se encuentra consagrado en la ley, gracias a su característica de Tipicidad y que por realizarse la conducta determinada se da origen a la obligación tributaria.

Esta condición puede recaer sobre diferentes sujetos:

Las Personas Físicas: Son también conocidas por la legislación como personas naturales, y deben tener capacidad jurídica y capacidad de actuar.

Un ejemplo de esa obligación tributaria, se manifiesta en el Impuesto Único sobre las Rentas del Trabajo Personal Dependiente, establecido en la Ley de Impuestos sobre la Renta. La obligación recae sobre aquellas personas físicas que obtengan pecunia en una relación laboral de dependencia a un patrono. Estas personas físicas están obligadas por el impuesto de Renta sobre los sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias, regalías, entre otras.

Los contribuyentes serán las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, sin importar su nacionalidad, ni el lugar de celebración de los contratos.

Las personas Jurídicas: Son conocidas como personas morales y están sujetas a diferentes impuestos. Un ejemplo es que con respecto al Impuesto sobre la Renta, serán contribuyentes: Las personas Jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las sucursales, agencias, establecimientos permanentes, las empresas individuales de responsabilidad limitada y todas aquellas personas jurídicas que no estén expresamente incluidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.

Las personas jurídicas, también pueden estar obligadas al Impuesto General sobre las Ventas, dependiendo de la actividad económica que se lleve a

cabo, ya que si consiste en la prestación de servicios públicos gravados con este impuesto o se dedique a la exportación o importación de mercancías, será necesario honrar esa obligación, constituyéndose en contribuyente.

Las personas jurídicas también están sujetas al Impuesto a las Personas Jurídicas, siempre y cuando sean sociedades mercantiles (entiéndase sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad en comandita, sociedad colectiva).

A este respecto las entidades que constituyan una unidad económica, disponiendo de un patrimonio y tengan autonomía funcional, independientemente de la existencia de la persona jurídica ante el Registro Público, estarán obligadas, si esta desarrolla una actividad económica en territorio costarricense, y por lo tanto, será considerada como un contribuyente más.

Elemento Objetivo

Consiste en el acto, hecho, negocio jurídico, contrato, situación o conducta, que de confirmarse su realización por parte del sujeto pasivo, dará origen a la obligación tributaria.

Esta conducta está compuesta por varios aspectos:

B.1 Aspecto Material

Cervantes le llama también “Cualitativo- Cuantitativo”. Este aspecto es la descripción del hecho, acto, contrato, negocio jurídico o conducta, en la que el

Derecho Tributario ha identificado una manifestación de capacidad económica-contributiva.

Cervantes (2013) señala que este aspecto debe comprenderse desde dos perspectivas, bajo su criterio, el cual señala:

i. Aspecto Material Cualitativo: ... se refiere a la descripción del tipo de conducta (tipicidad) que está gravada con un impuesto determinado... puede ser representada por un acto unilateral o bilateral, un negocio jurídico o un contrato...

ii. Aspecto Material Cuantitativo: ...expresa la medida con que el hecho imponible se realiza, su cuantía, volumen, o intensidad... determinará la proporción numérica de la capacidad económica identificada y tipificada por la Ley que le corresponde a la Hacienda Pública (pp. 124-125).

B.2) Aspecto Espacial:

Este aspecto indica específicamente el lugar al que se circunscribe la realización del hecho generador, que arroja como consecuencia la obligación tributaria. Se habla entonces de una ubicación geográfica-espacial.

Es fundamental tomar en cuenta que el Poder Tributario del Estado está restringido al ejercicio de su jurisdicción, lo que significa que no va más allá de la soberanía del territorio nacional.

B.3) Aspecto Temporal:

Consiste en el momento en que se entiende por nacida la obligación tributaria.

Cervantes (2013) señala al respecto que este aspecto tiene su origen en el Derecho Civil". En materia tributaria, se indicaría que en el momento en que el plazo esté vencido, la obligación tributaria será exigible.

El aspecto temporal es distinto para cada impuesto, según sea el sistema utilizado devengado o acumulado, o el sistema de percibido. Al respecto, Torrealba (2007) dice que vale la pena prestar atención al concepto de renta devengada o percibida, pues este es el que nos dice en qué momento se entiende como **producida** la renta para un contribuyente.

El aspecto temporal, determina el momento de inclusión o registro de los ingresos del contribuyente, para determinar el cálculo del impuesto que podría obligársele.

Para evitar esas confusiones, Torrealba (2007) define algunos conceptos básicos, para poder describir los ingresos y tasar los impuestos.

- Devengar: Significa la prestación del servicio o la venta de bienes que genera la renta, aunque por estar sujeta la obligación a término o plazo, esta no es exigible.

- Percibir: Significa tener un derecho exigible al monto de la renta y que el deudor lo haya puesto a disposición del perceptor, aun cuando no se haya recibido efectivamente.
- Pagar o recibir: Debe entenderse que se trata de términos sinónimos a “percibir”.
- Acreditar: Significa registrar como un ingreso, de acuerdo con principios contables generales aceptados.

Con atención a estos conceptos, la renta deberá registrarse o acreditarse como ingreso, y será, en consecuencia, gravable en el momento en que se verifique el hecho generador, no así cuando la renta haya sido efectivamente pagada.

Cervantes (2013) suma a los conceptos importantes en esta materia el de “devengo” que lo define como el momento de la exigibilidad de la obligación tributaria, en tanto se verifique el hecho generador de la obligación y no cuando se ha percibido o recibido material y efectivamente el pago por dicha operación mercantil.

Por otra parte, la autora señala, que el sistema de percibido, estipula que la obligación tributaria será exigible en el momento en que la operación mercantil descrita como hecho generador, se haya realizado, y además se haya recibido materialmente la correspondiente contraprestación.

El Hecho Generador y la Hipótesis de Incidencia Tributaria.

El hecho generador es, como se ha visto, aquel hecho concreto que es calificado por la ley como apto para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. Por otro lado, la hipótesis de incidencia es la descripción legal de un hecho, es la hipótesis de la ley tributaria. Tal es así que una hipótesis de incidencia puede cubrir millones de hechos imposables.

En la hipótesis de incidencia se prevé que el sujeto pasivo será una persona que debe tener ciertas cualidades. Por su parte el hecho generador se configura concretamente en un lugar y momento definidos y determinados, fijando a una persona como sujeto pasivo, y le atribuye un débito explícito o definido en cuanto al monto.

Hecho Generador	Hipótesis de Incidencia
<p>Acontecimiento concreto de la vida práctica, del mundo de los hechos, que tiene consecuencias jurídicas porque la ley (hipótesis de incidencia) así lo dispuso.</p> <p>Es un hecho efectivo, localizado concretamente en tiempo y en espacio, y con características individuales y concretas.</p>	<p>Proveniente de una entidad conceptual, que se deriva de la formulación hipotética del legislador.</p> <p>Es la expresión de una voluntad legal, que califica un hecho cualquiera formulando una descripción anticipada, genérica e hipotética.</p>

Conclusiones Sobre El Hecho Generador

El hecho generador es el acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria.

Los elementos del hecho generador son el elemento objetivo, elemento subjetivo (donde se encuentran los sujetos activos y pasivos), elemento espacial y elemento temporal.

El hecho generador es importante porque determina la verificación de la relación jurídico-tributaria y el nacimiento de la obligación tributaria, establece a los sujetos que participan de la misma, permite conocer la base gravable y todos los elementos cualitativos, permite determinar los casos concretos de evasión tributaria y, finalmente, permite distinguir las competencias tributarias.

El hecho generador se diferencia de la hipótesis de incidencia, en razón de que el primero es el hecho que determina el nacimiento de una obligación tributaria, mientras que la segunda es la descripción legal de un hecho.

La Declaración de Impuestos

En términos generales es lo que se denomina un deber formal, para Luis Javier Porras, contador y vocero de Colegio de Contadores Públicos, explicó que es una declaración jurada en la que el contribuyente indica cuáles fueron las utilidades (ingresos menos gastos) generadas de su actividad lucrativa durante el

período fiscal, que normalmente va de octubre de un año a setiembre del año siguiente.

En el campo tributario existe un principio que se denomina autoliquidación.

Se origina de la noción de que, como el contribuyente tiene más claro el panorama financiero de su negocio, él es quien le indica a las autoridades a cuánto ascienden sus ingresos y gastos y, en consecuencia, cuáles fueron sus utilidades.

Él mismo define -tras hacer un cálculo serio y honesto- cuánto debe pagar de impuesto sobre la renta.

Esto también funciona de esta manera porque sería muy difícil para la administración acercarse a cada ciudadano que tiene una empresa para calcular sus impuestos, sería algo prácticamente imposible.

La administración tributaria solo interviene si se incurre en algún error o falta, luego de establecerse un procedimiento en el que el contribuyente puede presentar sus argumentos.

Los Documentos Contables

Los documentos comerciales son todos los comprobantes extendidos por escrito en los que se deja constancia de las operaciones que se realizan en la actividad mercantil, de acuerdo con los usos y costumbres generalizadas y las disposiciones de la ley. Estos son de vital importancia para mantener un apropiado control de todas las acciones que se realizan en una compañía o empresa.

Los documentos contables son los soportes de contabilidad que sirven de base para registrar las operaciones comerciales de una empresa. Se elaboran en original y tantas copias como las necesidades de la empresa lo exijan. Como es lógico también están organizados en carpetas contenedoras según el tipo y concepto, para un fácil acceso a la información, en ellas se aplica el filtro del periodo de trabajo, estableciendo una selección de documentos cuya fecha de expedición esté dentro de ese periodo.

Clasificación De La Documentación Contable

Desde el punto de vista de quién recibe o emite la documentación se clasifican en:

Los comprobantes externos: son aquellos emitidos fuera de la empresa y luego recibidos y conservados en la empresa. Ej. Facturas de compras, recibos de pagos efectuados, etc.

Los comprobantes internos son los documentos emitidos en la empresa que pueden entregarse a terceros o circular en la misma empresa. Ej.: facturas de ventas, recibos por cobranzas, presupuestos, vales.

Desde el punto de vista de documentación que se registra y archiva:

Documentos que se archivan y generan registración: como la factura, la nota débito, la nota crédito, el ticket, los recibos, el pagaré, el cheque y la nota crédito bancario.

Documentos que sólo se archivan: como son la orden de compra, la nota de venta, el remito y el resumen de cuenta.

Documentos Contables Más Utilizados

En la actualidad los documentos contables más usados son:

- La factura
- La cotización
- La remisión
- Las consignaciones
- Nota débito
- Nota crédito
- Tique
- Cheque

Definición De Documento Contables

La Letra De Cambio

La letra de cambio denominada en nuestro país "giro", es un documento mercantil que contiene una promesa u obligación de pagar una determinada cantidad de dinero a una convenida fecha de vencimiento. Constituye una orden escrita, mediante el cual una persona llamada Librador, manda a pagar a su orden o a la otra persona llamada Tomador o Beneficiario, una cantidad determinada, en una cierta fecha, a una tercera persona llamada Librado.

El Pagaré

Es un título valor o instrumento financiero muy similar a la letra de cambio y se usa, principalmente para obtener recursos financieros. Es un documento escrito mediante el cual una persona se compromete a pagar a otra persona o a su orden una determinada cantidad de dinero en una fecha acordada previamente. Los pagarés pueden ser al portador o endosables, es decir, que se pueden transmitir a un tercero.

El Cheque

Es un título valor por medio del cual una persona llamada "girador", ordena a un banco llamado "girado" que pague una determinada suma de dinero a la orden de un tercero llamado "beneficiario". Es utilizado para pagar, sin la necesidad de utilizar físicamente dinero.

La Nota Crédito

Cuando la empresa concede descuentos y rebajas que no estén liquidados en la factura o cuando los clientes hacen devoluciones totales o parciales de las mercancías, para su contabilización se utiliza un comprobante llamado nota crédito

Este comprobante se prepara en original y dos copias; el original para el cliente, una copia para el archivo consecutivo y otra para anexar al comprobante diario de contabilidad.

La Nota Débito

Es un comprobante que utiliza la empresa para cargar en la cuenta de sus clientes, un mayor valor por concepto de omisión o error en la liquidación de facturas y los intereses causados por financiación o por mora en el pago de sus obligaciones.

La Nómina

Todos los meses la empresa debe rendir cuentas ante sus empleados acerca del salario que les ingresa y esto lo hace a través de la nómina. En este sentido, la nómina no es más que un recibo donde se informa al trabajador acerca de cómo está estructurado el salario que en su día pactó con la compañía que lo emplea. Sin embargo, es importante conocer sus entresijos para evitar sorpresa en caso de cambios laborales, cobrar el paro, hacer la declaración de la renta o simplemente para intentar sacar partido desde un punto de vista financiero.

Recibo De Consignación

Este es un comprobante que elaboran los bancos y suministran a sus clientes para que lo diligencien al consignar. El original queda en el banco y una copia con el sello del cajero o el timbre de la máquina registradora, sirve para la contabilidad de la empresa que consigna. Hay dos tipos de formatos de consignaciones, uno para consignar efectivo y cheques de bancos locales y otro para consignar remesas o cheques de otras plazas.

Factura

La factura comercial es un soporte contable que contiene además de los datos generales de los soportes de contabilidad, la descripción de los artículos comprados o vendidos, los fletes e impuestos que se causen y las condiciones de pago.

Desde el punto de vista del vendedor, se denomina factura de venta y del comprador, factura de compra. Generalmente, el original se entrega al cliente y se elaboran dos copias, una para el archivo consecutivo y otra para anexar al comprobante diario de la contabilidad.

Remisión

Se utiliza este comprobante para ejecutar la entrega o remisión de los bienes vendidos. En él, la persona que recibe esos bienes deja constancia de su conformidad, y con ello queda concretado el derecho del vendedor a cobrar y la obligación del comprador a pagar. Sirve de base para la preparación de la factura.

El remito se extiende por triplicado: El original firmado por el vendedor se entrega al adquirente; el duplicado, con la conformidad del comprador por los efectos que los ha recibido, queda en poder del vendedor y se destina a la sección facturación para que proceda a la emisión de la factura. Por último el triplicado permanece en la sección depósito por constancia de las mercaderías salidas. Se extiende, como mínimo, por duplicado; aunque es práctica generalizada hacerlo por triplicado para que al transportista también le quede una constancia de la operación realizada.

No se registra en los libros de contabilidad, dado a que generalmente los Remitos se emiten sin valores

La Cotización

La cotización es darle valor a un bien, de esta manera se cotizan los valores que participan en el mercado bursátil. También se cotiza el trabajo.

La primera acepción de este término hace referencia al precio de equilibrio para un título en función de la oferta y la demanda. Por otra parte, también se utiliza este nombre para el precio al que se ha realizado la compra o la venta de un valor o de una divisa en la bolsa, o en los mercados monetarios.

Establecido el hecho generador, los contribuyentes según el Código de Normas y Procedimientos, están obligados a cumplir con los pagos respectivos de acuerdo a los artículos:

Artículo 120.- Deber de iniciativa.

Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deben cumplir dicha obligación por sí mismos, cuando no proceda la intervención de la Administración Tributaria. Si esta intervención correspondiere, deben indicar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

Artículo 121.- Determinación por la Administración Tributaria.

La determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia.

Artículo 122.- Determinación por los contribuyentes y uso de tecnologías para la gestión de los tributos

La determinación debe efectuarse de acuerdo con las declaraciones juradas que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y las condiciones establecidas por la Administración Tributaria, salvo cuando este Código o las leyes particulares fijen otro procedimiento. La declaración debe presentarse en los medios oficiales aprobados por la Administración.

Mediante resolución general, la Administración podrá disponer el empleo de otros medios según el desarrollo tecnológico existente. Cuando se utilicen medios electrónicos, se usarán elementos de seguridad tales como la clave de acceso, la firma digital u otros que la Administración le autorice al sujeto pasivo y equivaldrán a su firma autógrafa. Sin perjuicio de que la Administración pueda disponer el uso obligatorio de estos medios, estará autorizada para otorgar, a su discreción, incentivos a quienes los utilicen dentro de una escala de porcentajes de descuento del impuesto por pagar, diferenciada por rangos de contribuyentes, cuyo porcentaje máximo de descuento no podrá exceder del cinco por ciento (5%). De ser requeridas como obligatorias ciertas tecnologías que permitan mejorar la gestión de los tributos, tales inversiones serán deducibles de la base imponible del impuesto sobre las utilidades de los sujetos pasivos.

Asimismo, se autoriza a la Administración Tributaria a incentivar el uso de la ciencia y la técnica disponible, especialmente los pagos y registros electrónicos, mediante incentivos económicos para su uso por parte de los sujetos pasivos, que serán presupuestados y que no podrán exceder de la mitad del uno por ciento (1%) de la recaudación del año presupuestario anterior.

Debe entenderse por declaración jurada, la determinación de la obligación tributaria efectuada por los contribuyentes y responsables, bajo juramento, en los medios aludidos en los párrafos anteriores, con los efectos y las responsabilidades que determina este Código.

Los agentes de retención y percepción señalados en las leyes tributarias respectivas deberán presentar una declaración jurada en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones o percepciones realizadas. El plazo para presentar la declaración jurada e ingresar los valores retenidos o percibidos será el que establezcan las leyes respectivas.

(Ref. Por Ley 9069 de 10 de setiembre de 2012)

El Poder Tributario

La facultad más importante del Poder Tributario es la potestad de imponer tributos, para satisfacer las necesidades de la sociedad.

Este poder está caracterizado por ser inherente al Estado, lo que significa que no requiere de ningún acto previo o posterior a la constitución de un Estado, pues está implícito en su nacimiento. Esto significa que con la existencia de un Estado, coexiste el Poder Tributario para recaudar los fondos necesarios que le den solvencia al Estado.

Sobre esta situación, Van der Latt citado por Torrealba (1997) indica que cada Estado tiene la potestad de crear normas para regular las relaciones establecidas dentro de su territorio nacional donde el Poder Tributario solventa las necesidades públicas.

El poder tributario también está caracterizado por ser perpetuo, ya que está determinado por la existencia del Estado mismo. No existe ningún acto o mecanismo que le impida (temporal o permanentemente) limitar la potestad del Estado para crear y aplicar los tributos correspondientes.

También este poder es indelegable, ya que solo le corresponde al Estado con su soberanía absoluta, la tutela de los tributos de la nación. En el Estado tiene la exclusividad sobre el poder tributario.

Por otra parte, es importante señalar que el poder tributario tiene limitaciones por los principios tributarios. Estos principios son según Cervantes (2013) “freno y

contrapeso al poder tributario... que debe gravar únicamente la capacidad económica existente” (p. 35).

La normativa jurídica costarricense, tutela el poder tributario a partir del artículo 121 inciso 13) de la Carta Magna, que define que la Asamblea Legislativa tiene la exclusividad para establecer impuestos y contribuciones nacionales, además de autorizar los diferentes impuestos municipales.

Como mecanismo de imposición de tributos, la Asamblea Legislativa, está sometida al cumplimiento estricto de la creación de una ley previa, el cual está a su vez sometido al procedimiento de creación de la ley, consagrado en el artículo 124 de la Constitución Política.

Bajo estas características es que el Estado ostenta la soberanía y el poder tributario para obligar a sus habitantes. Este poder obligar a todos los habitantes, y no solo a los ciudadanos, puesto que deben estar obligados todos aquellos que tengan una capacidad económica relativa a una actividad generadora de divisas específica, sean o no, costarricenses.

Principios Generales del Derecho Tributario

Estos principios son de carácter formal y material. Los primeros son aquellos que versan sobre la reserva de ley del tributo. Esto significa que para crear un tributo nuevo es necesario apegarse al procedimiento de la creación de una Ley, que se encuentra contemplado en la Constitución Política. Este elemento formal genera una seguridad jurídica para el obligado tributario, ya que le da certeza

jurídica a la obligación en el transcurso del tiempo, luego de la entrada en vigencia de la Ley que desarrolla la obligación tributaria.

Este principio formal evita que el Estado, pueda exceder su poder tributario, e imponer cargas públicas sin haber pasado el procedimiento de ley contemplado en la norma suprema nacional.

Ahora bien, los segundos principios, que son los materiales, se extraen a partir de las cláusulas pétreas (fundamentos) del Estado Social de Derecho enmarcado por la Constitución Política.

Los principios materiales son: el alcance general de la imposición tributaria, la igualdad con respecto a la imposición del mismo gravamen a las mismas circunstancias fácticas, la proporcionalidad del gravamen, la prohibición del alcance confiscatorio del tributo y la verificación de la existencia de capacidad económica o contributiva de previo a la configuración del hecho que da origen a una obligación tributaria.

Teniendo claros los aspectos más básicos de ambos principios, se continúa con el desarrollo de cada uno, iniciando con los formales.

Principios Formales del Derecho Tributario

a.1 El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria

Del Derecho Tributario es parte de la rama o subdivisión del Derecho Público, lo que lo obliga al estricto apego de la ley, conocido como el principio de

Legalidad. Esto significa que todo acto debe estar legitimado por la ley, de manera expresa y previa a la imposición de la misma.

Este principio de Reserva de Ley limita el poder tributario, en tanto de que para poder obligar tributariamente a un habitante al pago de un determinado tributo, es necesario que primero se apruebe una Ley de la República, habiendo pasado el Proyecto de Ley por todo el procedimiento legislativo, incluyendo los dos debates en la Asamblea Legislativa. Luego debe ser sancionado por el ejecutivo y publicado por la Gaceta, la cual es el diario oficial en el país.

Este principio debe ser estrictamente acatado, con la finalidad de no viciar un proyecto de ley que pretenda la creación de un tributo, bajo la pena de desestimación del proyecto de ley y reenvío a su respectiva Comisión Legislativa.

Con respecto a la Reserva de Ley, es necesario señalar que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el artículo 5 expone los diferentes procedimientos, para lograr imponer el tributo, en el cual se analizan los siguientes aspectos:

Crear, modificar y suprimir tributos.

Definir el hecho generador de la relación tributaria.

Establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo.

Indicar el sujeto pasivo.

Otorgar exenciones, reducciones o beneficios.

Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.

Establecer privilegios, preferencias y garantías, para los créditos tributarios.

Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

a.2 Principio de Seguridad Jurídica

Sobre el tema Pérez (1991) señala: “La seguridad jurídica, como valor fundamental del ordenamiento jurídico y del sistema social, irradia y penetra todas las relaciones jurídicas que los diversos sujetos entablan a consecuencia del ejercicio de sus derechos fundamentales” (p.19)

Este principio, en particular, es de suma importancia, ya que debe verificarse que el Estado, que es la parte más fuerte en todo acto económico, tome solo lo debido con respecto a la proporción de la manifestación de capacidad económica del ciudadano o habitante de una jurisdicción en particular, como lo señala lo señala Cervantes (2013).

Para garantizar la seguridad jurídica, es necesario que la obligación tributaria, esté demarcada por tres pasos principales:

Identificar claramente al contribuyente.

Transparencia en el cálculo de la obligación.

Exactitud en el monto que se debe pagar.

Aunado a estos tres momentos la seguridad jurídica se logra cuando se establece, previa entrada en vigencia, la conducta que obliga tributariamente,

luego se basa en un nivel de riqueza o de ingreso porcentual a las ganancias y la consecuencia jurídica al no cumplir con las obligación, que como se podrá observar posteriormente, es de índole penal y administrativa la posible sanción.

Cervantes (2013) señala, que el fin último de este principio, sería el fortalecimiento del apego de los ciudadanos obligados tributarios, al cumplimiento de las leyes en la materia.

La seguridad jurídica garantiza la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.

Cervantes(2013) indica, que para lograr esta finalidad es necesario que la norma sea concisa, breve y específica en su redacción, pero posteriormente se puede observar como el legislador, ha venido complicando la hermenéutica de la norma tributaria, produciendo, en muchas ocasiones, articulados de difícil comprensión, hasta para especialistas en Derecho Tributarios-

Sobre ese punto, Salto van der Laat citado por Torrealba (2007) señala que no debe olvidarse que la claridad normativa es uno de los pilares de la seguridad jurídica, siendo que una norma clara incita a su cumplimiento, mientras que una confusa invita a la evasión.

a.3 Principio de Irretroactividad de la Norma Tributaria

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 34 de la Constitución Política, que reza: “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de

persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas”.

Es fundamental este principio, ya que para que exista una verdadera seguridad jurídica es necesario que la norma esté delimitada en su temporalidad, lo que supone que la única forma de modificar la norma, es cuando una nueva norma entra en vigencia, derogando la anterior.

Si bien es cierto, la irretroactividad de la norma es necesaria en todas las ramas del Derecho, merece especial tutela cuando se trata de pago de obligaciones pecuniarias que el Estado de forma coercitiva, en ejercicio del poder tributario les ha impuesto a sus ciudadanos o habitantes en tanto realicen una actividad económica en su territorio. (Cervantes, 2013, p.52).

Principios Materiales del Derecho Tributario

Estos se limitan al contenido del poder tributario, la descripción de la persona sujeta al tributo (ya sea un sujeto físico o jurídico), la existencia de las circunstancias económicas reales que fundamentan la obligación del tributo y finalmente la razonabilidad del monto impuesto, según la capacidad pecuniaria que se pretende gravar. Estos son cinco principios básicos comprenden lo mencionado en los siguientes apartados.

b.1 El Principio de Generalidad Tributaria

Esto significa que todos, sin excepción, deben contribuir con las cargas públicas. Esto queda plasmado en el artículo 8 de la Carta Magna, que indica “Los costarricenses deben... contribuir para los gastos públicos”.

Según lo expuesto, este deber le compete a cada habitante de Costa Rica, ya que las cargas públicas se extienden a los residentes y habitantes en general, siempre y cuando en su estadía en el país desarrollen alguna actividad lucrativa que genere un monto pecuniario gravable.

Cervantes (2013) indica que este no es un principio absoluto, ya que no hay que malinterpretar el concepto de “generalidad” sino que hay que limitar su definición a “aquellas personas a las que se les verifique la capacidad económica suficiente para ser obligados tributarios”. (p.15)

Entonces, queda claro que, los obligados serían aquellos ciudadanos, residentes y habitantes que realizan actividades generadoras de peculio, en el territorio geográfico de la República de Costa Rica.

Es una relación recíproca, ya que todo habitante en Costa Rica, quiere que se le cumplan y respeten sus Derechos Fundamentales, pero para ello es necesario que, tanto nacionales como extranjeros contribuyan con las cargas públicas, según lo que indica el principio de generalidad.

No se debe entender que el Estado solo velará por los intereses de quienes hayan tributado, ya que es obligación del Estado tutelar los derechos de todos los

habitantes, pero se espera del cumplimiento de la obligación, para que el Estado logre cumplir a cabalidad con las metas dispuestas.

b.2 El Principio de Igualdad Tributaria

Este principio está fundamentado en aristas muy básicas del derecho en general, ya que como se conoce, las obligaciones tributarias son creadas solo por medio de ley, y la aplicación de la ley la es igual para todas las personas. De estas premisas, se puede indicar que “todas las personas serán iguales ante la aplicación de los tributos, en caso de que cumplan con los requisitos que la misma ley señala”.

Cervantes (2013) señala que ese principio de igualdad se encuentra tutelado en el artículo 33 de la Constitución Política, que plantea que todos son iguales ante la ley y que es prohibida la discriminación por cualquier aspecto. Este artículo determina dos aspectos importantes para interpretar la obligación tributaria, que según la autora, y son:

Igualdad en el carácter de contribuyente: Este primer aspecto indicaría que es la ley misma la que determina quiénes están obligados en materia tributaria. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que por reserva de ley se definen las personas están sujetas al tributo, ya sean estas, físicas o jurídicas.

Bajo esta premisa cualquier persona que realice una misma conducta (según lo estipulado en la Ley), por la misma persona, en las mismas circunstancias, producirá la misma consecuencia jurídica, que es la obligación tributaria.

Igualdad en la imposición tributaria: Este segundo aspecto señala que sólo se puede obligar tributariamente a una persona al realizar una determinada conducta, lo que lo convierte en contribuyente, o sea la relación jurídica tributaria, ya que esa conducta es descrita en la norma tributaria como gravable.

Esto significa que al realizarse las mismas conductas, bajo las mismas circunstancias establecidas por la ley, como génesis de la obligación tributaria, no debe existir distinción en la imposición tributaria o particularmente, la asignación de la consecuencia jurídica estipulada para ese acto en específico.

La interpretación más sencilla es que ante personas iguales se deben imponer tributos iguales. De aquí se viene afirmar que la norma tributaria tiene alcance general e indiscriminado, ya que primero se debe analizar el alcance indiscriminado del contribuyente sujeto al tributo y luego, la imposición del mismo resultado ante la realización del mismo hecho gravable descrito en la ley.

b.3 El Principio de Progresividad o Proporcionalidad Tributaria

Indica Cervantes 2013) que este principio se dirige a tutelar la equidad entre los elementos subjetivos del tributo, siendo el elemento subjetivo activo el Estado y el elemento subjetivo pasivo el Contribuyente.

La equidad viene a determinar un equilibrio entre el Estado y el Contribuyente, a pesar de que esto no significa la igualdad de las partes, ya que sería necesario un trato sin diferencias, ni ventajas, mientras que la equidad supone el trato de todas las partes, pero sin perjudicar a ninguna de las mismas, a pesar de sus notables diferencias.

b.4 El Principio de No Confiscación

Es importante señalar, como lo indica Cervantes, que el tributo en sí mismo es una apropiación por parte del Estado de una fracción de la manifestación de riqueza del contribuyente, pero esa legitimación para imponer tributo, no tiene un alcance confiscatorio, ya que el acto de confiscar (privación de bienes por parte de la Hacienda Pública) es el resultado de la imposición de una sanción.

La confiscación es una pena gravosa impuesta al contribuyente, por no honrar su obligación con el Estado. Es la misma Constitución Política la que define la confiscación como una pena, ya que el alcance de imposición tributaria es tal que evoluciona de ser un simple tributo a ser una pena confiscatoria de bienes, lo que se entiende como una privación de propiedad privada.

b.5 El Principio de Capacidad Económica o Contributiva

Cervantes (2013) señala que “El principio de capacidad económica o contributiva es el eje sobre el que se sienta el límite material del poder tributario” (p.66). Esto significa que la constitucionalidad de un tributo se debe a gravar una capacidad contributiva que Cervantes (2013) llama “real”, lo que quiere decir que el monto gravado debe ser proporcional a monto que se grava, para evitar un “alcance confiscatorio”, que como se vio anteriormente, pasaría de una obligación tributaria a una sanción.

Este principio de Capacidad Económica está basado en la interpretación económica, legal, financiera y contable, ya que no puede presumirse que una

persona (física o jurídica) tiene la capacidad de actuar o capacidad jurídica superior a la que realmente ostentan, detrimento de la persona física o jurídica

Aunque parece que estos conceptos se usan de manera sinónima, como lo son la capacidad de actuar, la capacidad jurídica y la capacidad contributiva, en la práctica tributaria no lo son, ya que la capacidad jurídica es la capacidad que tiene la persona de crear un vínculo jurídico con un Estado que le reconocerá como ciudadano; mientras que la capacidad de actuar es la posibilidad que ostenta una persona de contraer obligaciones, para establecer vínculos con el Estado o con terceros, siendo el mismo destinatario de los efectos jurídicos de las relaciones jurídicas que estableció previamente.

Por otra parte, la capacidad contributiva exige la existencia de una situación económica real que se da gracias a la manipulación o solvencia económica, ya que esta es la premisa indispensable para generar una obligación del Contribuyente con el Estado.

Esto significa que una persona simplemente por existir, tendrá capacidad jurídica, y consecuentemente con su mayoría de edad, tendrá capacidad de actuar. Sin embargo, a pesar de estas capacidades, no se encuentra garantizada la existencia de la capacidad económica contributiva que según el Derecho Tributario exige la existencia de una situación económica real, entiéndase, de ingresos económicos constantes y estables.

Las Fuentes del Derecho Tributario

El artículo 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece las diferentes fuentes del Derecho Tributario:

Las Disposiciones Constitucionales

Las disposiciones constitucionales comprenden:

1. Las Cláusulas Pétreas: son el espíritu de la Constitución Política inherente al modelo de gobierno que el Estado mantiene, como por ejemplo el gobierno de corte democrático que ostenta Costa Rica, en donde los principios mayormente salvaguardados son la libertad, la igualdad y la defensa de la propiedad privada.
2. Los Principios Tributarios Materiales y Formales: Son los principios anteriormente analizados (principio de reserva de Ley, seguridad jurídica...).
3. Las Sentencias de la Sala Constitucional: Estas ejercen control a priori, gracias a las consultas de constitucionalidad a las que se someten los proyectos de ley que se encuentran en la corriente legislativa. Además de ello, existe un control a posteriori, gracias a las sentencias dictadas por los recursos de amparo o la acción de inconstitucionalidad. Las sentencias de la Sala Constitucional son de acatamiento obligatorio (vinculantes) y erga omnes (de alcance general), salvo para sí misma.

Los Tratados Internacionales

Luego de la aprobación en la Asamblea Legislativa, los Tratados Internacionales y convenios, que hayan sido suscritos y ratificados son fuentes del

Derecho Tributario. En Costa Rica, se han suscrito los siguientes tratados y convenios, en materia tributaria:

Tratados de Intercambio de Información Tributaria.

Tratado para Evitar la Doble Imposición Tributaria.

Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica.

Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

Las Leyes

Como se ha indicado la Ley es el límite del Poder Tributario, y como tal, es la voluntad del pueblo, llevada a cabo a través de las iniciativas legislativas.

La ley que pretenda gravar un acto de riqueza, primero deberá pasar por todo el trámite legislativo, que iniciará siendo un proyecto de ley que deber ser aprobado por la Asamblea Legislativa en dos distintos debates en leyes especiales, como las siguientes:

- Impuestos sobre la Renta.
- Impuesto General sobre las Ventas.
- Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles.
- Derecho Tributario en sentido material y formal.

Las Reglamentaciones

Cervantes (2013) dice que: "...son normas de carácter particular que regulan una persona determinada o situación específica, a partir de la promulgación de una ley general..." p.77). Los reglamentos son diseñados por el Poder Ejecutivo, quien emana los mismos bajo el mando del (de la) Presidente (a) de la República y el Ministro de la cartera correspondiente.

Estas reglamentaciones, son emitidas vía decreto ejecutivo y luego de ser publicadas en la Gaceta entran en vigencia. Algunos ejemplos de Reglamentaciones son:

- a. Impuesto sobre la Renta: Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b. Impuesto General sobre las Ventas: Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.

El Tributo

El Tributo es la materialización de la potestad de imperio del Estado, cuando delimita una prestación económica que le será impuesta al contribuyente a fin de financiar las cargas públicas. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, señala en el artículo 4, que el Tributo es: "... la prestación en dinero, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

Por su parte, Torrealba (1997) señala que la definición es ambigua, ya que la noción de poder de imperio no refleja adecuadamente el tránsito de una relación

de poder a una relación regida por el Derecho. *Lozano Serrano, Casadoo, & Tejerizo López, (1996)* manifiestan: “El Tributo constituye un género, cuyas especies son el impuesto, la tasa y la contribución especial” (Martín Queralt, *Lozano Serrano, Casado Ollero, & Tejerizo López, 1996, p. 92*). Para Cervantes (2013) el Tributo puede dividirse de la siguiente forma:

- El Impuesto: que consiste en la obligación pecuniaria, determinada por la realización o acaecimiento del hecho generador estipulado en la ley como resultado de la identificación de una capacidad económica contributiva.
- La Tasa: Está vinculada con la contraprestación exigible a cambio de un beneficio o ventaja otorgada por el Estado o a una persona determinada o específica.
- La Contribución Especial: Es el resultado de actividades determinadas, actividades administrativas que producen beneficios especiales a determinados grupos de personas. Por ejemplo, el peaje sería una contribución especial.
- La Contribución Parafiscal: Una imposición coercitiva de carácter económico, que condiciona generalmente la accesibilidad del contribuyente a un servicio estatal, como por ejemplo el uso de timbres fiscales.
- El Precio Público: Consiste en la fijación del monto específico en moneda nacional o internacional en que se venderá tanto a sujetos públicos como privados, un determinado bien o servicio, que es propiedad del Estado, como por ejemplo la fijación del precio de los combustibles o la electricidad, fijados por la ARESEP (Autoridad Reguladora de Servicios Públicos).

La Obligación Tributaria

Artículo 18 de la Constitución Política expresa que “Los costarricenses deben (...) servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”.

El artículo legitima al Estado dándole el Poder Tributario para imponer los tributos, lo cual vincula al contribuyente con la obligación de contribuir con las cargas públicas, imponiendo obligaciones pecuniarias de dar, las cuales son personalísimas. En esta relación jurídico-tributaria el acreedor es el Estado y el deudor es el contribuyente, a esta relación se le conoce como obligación tributaria que presenta las siguientes características:

Características de la Obligación Tributaria

- Imperativa: La contribución a las cargas públicas es una obligación ineludible estipulada en la Carta Magna, de acatamiento obligatorio.
- Personal: La obligación debe ser honrada por el contribuyente o el responsable de la relación jurídica que se establece entre el estado (acreedor) y el contribuyente (deudor).
- Pecuniaria: El objeto de la Obligación Tributaria exige el cumplimiento a través del pago de dinero, pero también se podría asegurar el tributo mediante garantía real, mientras se realiza la entrega del dinero en efectivo a favor del acreedor, lo que generaría la extinción de la deuda.
- De Dar: Como en toda obligación se exige para su cumplimiento una acción o conducta de una o ambas partes, consistente en una acción de hacer o

dar, por parte del sujeto obligado (deudor). La Obligación Tributaria obliga al contribuyente o responsable a dar un monto de dinero en efectivo y determinado.

- Autónomo: La Obligación Tributaria debe entenderse como una obligación única en su especie, que aunque contenga características de obligaciones generales, debe ser entendida a través de las características que la definen.

Responsables frente a la Obligación Tributaria

Cervantes (2013) define a los responsables como las personas obligadas por deuda tributaria ajena. Sobre esta definición se puede explicar que los responsables no tienen el carácter de contribuyentes, pero deben cumplir ante la Obligación Tributaria, por un mandato expreso de la Ley.

Esta situación se da por los bienes que los responsables administran a pesar de que no sean contribuyentes directos, como por ejemplo a través de los fideicomisos, mandatos y sucesiones, entre otros. También los representantes de las personas menores o incapaces de las que estos ejerzan su patria potestad o curatela, según el caso en particular.

Sobre este aspecto, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha indicado como responsables a:

- Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
- Los representantes legales de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.

- Los fiduciarios de los fideicomisos y los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica.
- Los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan.
- Los curadores de quiebras o concursos, los representantes de las sociedades en liquidación y los albaceas de las sucesiones.
- Agentes de retención y de percepción:

Empleador (patrono).

Entidades que paguen intereses sobre pagarés o títulos valores.

Personas físicas o jurídicas que efectúen remesas al exterior.

Extinción de la Obligación Tributaria

La Obligación Tributaria solamente se extingue por los siguientes medios:

- Pago: El contribuyente o el responsable deberá efectuar el pago de la obligación, con la finalidad de extinguir la Obligación Tributaria.

El pago debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que indica la Ley que designe el impuesto por pagar o en su ausencia, lo que estipule el reglamento respectivo.

a.1) Subrogación: El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, comprende la subrogación como una forma de pago, en lugar de un medio de extinción de la obligación tributaria. Consiste en la ejecución del pago como medio de extinción

de la Obligación Tributaria, realizado por un tercero que no es el contribuyente o responsable sobre quien recae esa obligación. En este caso, la Obligación Tributaria, se extingue frente al Estado, pero se transforma en una obligación civil, y el tercero se subroga los derechos, por lo cual habría una relación jurídica entre el responsable o contribuyente subrogado y el tercero que realizó el pago.

- **Compensación:** Iguala en sentido opuesto o neutraliza mediante una acción determinada el efecto de otra acción. Se refiere a la extinción en tanto que existen créditos líquidos y exigibles a favor del contribuyente por concepto de tributos que pueden aplicarse a la compensación de deudas tributarias de igual naturaleza. Cervantes (2013) señala que la compensación surge a partir de dos supuestos:

b.1) El pago en exceso o indebido.

b.2) Existencia de créditos líquido exigibles. Se dan cuanto:

Confusión: Se da cuando concurre la fusión en una sola persona de las dos partes contrapuestas de una obligación, cuando el Estado en su papel de acreedor, como consecuencia de una operación jurídica determinada, quede colocado en la situación del deudor o contribuyente. Como el Estado no puede ser deudor de sí mismo, la Obligación Tributaria queda extinta por confusión.

Condonación o Remisión: Corresponde al acto, unilateral, mediante el cual la parte acreedora de la relación jurídica decide renunciar a su derecho y liberar al deudor del pago para extinguir la Obligación Tributaria. La

condonación debe ser manifestada por ley aprobada y sancionada. Un ejemplo de ello es la “Ley para la Exoneración de Impuestos y Condonación de deudas para los Habitantes de las Comunidades Afectadas por el Terremoto del 8 de enero de 2009”.

Prescripción: Es cuando se conjugan la inercia del titular de un derecho y el transcurso del tiempo para dar lugar a la extinción de una obligación. En materia Tributaria, la prescripción es aplicable en primer lugar, a la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el artículo 51, indica que el plazo de prescripción es de tres años a la Acción de la Administración Tributaria, para determinar la obligación y un plazo de prescripción de cinco años si el contribuyente no estaba registrado ante la Administración Tributaria, o sí estaba registrado, pero presentó declaraciones fraudulentas o no presentó declaraciones juradas. Es importante señalar que, la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, incrementó los plazos de prescripción, aumentando el plazo de tres años a cuatro años, y de cinco años a diez años.

Dación en Pago: El Código de Normas y Procedimientos Tributarios no incluye la dación como un medio de extinción de la deuda, pero el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, autoriza la extinción de la Obligación Tributaria mediante la dación.

Cervantes (2013) señala que este concepto se infiere a partir de la existencia de una Obligación Tributaria líquida y exigible frente a la que el

contribuyente en su condición de deudor está imposibilitado de realizar su extinción por medio del pago.

Los contribuyentes pueden extinguir la deuda mediante la dación con las siguientes condiciones:

- Pueden estipular una extinción parcial o total de la obligación tributaria mediante dación en pago.
- Los contribuyentes pueden ofrecer como dación en pago bienes muebles o inmuebles.
- Los bienes (muebles e inmuebles) ofrecidos como dación en pago, pueden ser propiedad del contribuyente o de terceros
- Los bienes ofrecidos como dación en pago, deberán estar libre de gravámenes.

La dación en pago, para extinguir la Obligación Tributaria, únicamente puede realizarse mediante la entrega de bienes inmuebles, en donde el propietario sea el mismo que el contribuyente que debe honrar la deuda con el Estado.

- Novación: Consiste en la formación o sustitución de una obligación por otra. La novación está condicionada al mejoramiento de la garantía a favor del sujeto activo (El Estado). En el Derecho Tributario, solo se admite la Novación Objetiva, en donde se admite como medio de extinción de la Obligación Tributaria, si se mejora la garantía a favor del sujeto activo.

Torrealba (1997) señala que la doctrina rechaza la novación como forma de extinción de las obligaciones tributarias por tratarse de un negocio jurídico dispositivo, que choca contra el principio según el cual la Administración no puede disponer de las cuotas tributarias de la que es acreedora.

El Derecho Tributario Sancionatorio

Contexto Histórico

La Administración Tributaria siempre tuvo la potestad más generalmente no en las herramientas jurídicas necesarias para hacer a los contribuyentes cumplir con la obligación tributaria que se imponía.

Cervantes (2013) dice respecto del Proyecto de Ley: fortalecimiento de la Gestión Tributaria, que las reformas que se proponían en este proyecto, pretendían subsanar serios problemas actuales de diseño y aplicabilidad del sistema sancionador tributario y aduanero a la vez que se ordenan y destacan los derechos del contribuyente para lograr un sano equilibrio entre las potestades de la Administración y los derechos del Administrado.

Es evidente que en un país caracterizado por ser un Estado Social de Derecho, la Administración Tributaria, debe invitar al contribuyente a honrar su obligación tributaria, siempre con la finalidad de darle a entender que es preferible contribuir voluntariamente, evitando sanciones y procesos tediosos por el incumplimiento.

Cervantes (2013) señala que la historia del Derecho Tributario en Costa Rica, tiene tres momentos trascendentales:

- La legislación existente antes de la Ley de Justicia Tributaria.

En este momento histórico, la Administración Tributaria no tenía la potestad significativa para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

- Las reformas introducidas por la Ley de Justicia Tributaria.

Con esta Ley se reforma el cómputo de intereses y la aplicación de los principios del Derecho Penal en el Derecho Tributario Sancionador.

- La Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria.

Convierte a la Administración Tributaria en un inquisidor que exige el cumplimiento de la obligación aun cuando no se ha determinado la cuantía de la misma.

Con la finalidad de dejar clara las pautas a seguir, para que los contribuyentes honren sus obligaciones tributarias, se ha tratado de determinar las facultades Administrativas, para requerir información y para actuar sobre el incumplimiento y el sistema sancionador, y así evitar las conductas infractoras y que la Ley sea realmente aplicable. Es por eso, que a lo largo de la historia del Derecho Tributario, se han planteado reformas para combatir con mayor efectividad la evasión, que es vista como una falta de solidaridad en el cumplimiento del deber común de aportar para el mantenimiento de los servicios colectivos y para el desarrollo de la nación.

La Evolución del Régimen Sancionador Tributario

Ley de Justicia Tributaria

Cervantes (2013) indica que señala que la Justicia Tributaria consiste en que todos (los que tengan capacidad económica contributiva) deben contribuir proporcionalmente con las cargas públicas.

Históricamente, a finales del siglo XX, en Costa Rica, el incumplimiento de la obligación tributaria era la conducta normal, siendo el cumplimiento la excepción a la regla. Es por este motivo, que se da la promulgación de la Ley de Justicia Tributaria, la cual fue publicada en la Gaceta N° 175, el día jueves 14 de setiembre del año 1995.

Esta Ley conlleva una serie de reformas que a continuación son expuestas someramente:

- Reforma de los Hechos Ilícitos Tributarios.

Esta Ley redujo los hechos ilícitos tributarios a infracciones administrativas y delitos tributarios, dejando derogadas las contravenciones tributarias de aquel momento.

La nueva clasificación de los ilícitos tributario, encuentra sustento en la necesidad de separar la competencia administrativa de la competencia penal, a pesar de que ambas sean competencias sancionatorias de un mismo hecho, que es la defraudación como tal. Posteriormente se analizará que no todo incumplimiento es una defraudación en sentido estricto y que cada sanción

depende de diferentes aspectos relevantes que simplifican o agravan esa sanción y la competencia en la que se ventila el respectivo proceso.

Las infracciones administrativas serían determinadas y sancionadas por la Administración Tributaria, y los delitos tributarios, serían competencia exclusiva de la materia penal, siendo la investigación una función del Ministerio Público y el proceso ventilado y sancionado en esa vía.

La Ley de Justicia Tributaria, procurando una efectiva tutela de la tipicidad penal, decide prescindir de las contravenciones tributarias, debiéndose esto, según Cervantes (2013) a que se deseaba evitar la existencia de un instituto penal en el que se dificultaran la identificación de los límites entre la infracción administrativa y el delito penal; entonces, bajo esa motivación, se toma la decisión de limitar los hechos ilícitos tributarios a infracciones administrativas y delitos tributarios, solamente.

Aplicación de Principios Penales en el Proceso Tributario Sancionatorio

El proceso tributario sancionatorio, se reforma al trasladarse los principios procesales de la materia Penal, al Derecho Sancionatorio en materia Tributaria.

Algunas de estas reformas fueron que se establece que la comprobación de los hechos ilícitos tributarios deben respetar el principio “non bis in ídem”, lo que significa que nadie puede ser sancionado dos veces, por el mismo hecho, en las mismas circunstancias.

Esto es fundamental, ya que de ahí se concluye que la sanción de la autoridad judicial excluye la imposición sancionatoria administrativa y en caso de

que la Administración, hubiera impuesto una sanción que es el presupuesto de un delito que resulta luego constatado, las sanciones administrativas, tendrían que ser revocadas de inmediato.

Torrealba (2011) señala sobre estas modificaciones que la desaparición de las contravenciones elimina problemas de proporcionalidad del régimen anterior, como el hecho de que había infracciones administrativas sancionadas más fuertemente que las contravenciones, como era el caso del cierre de los negocios.

Es gracias a esta incursión que ahora el procedimiento sancionatorio tributario debería velar por el principio de inocencia, el derecho de no declarar contra sí mismo, el debido proceso, el principio de legalidad tributaria y el principio de tipicidad penal.

- Reforma del Inicio en el Cómputo de Intereses

Antes de la Ley de Justicia Tributaria, la norma tributaria aun cuando pretendía ser coercitiva, era solo a través de la tutela de un deber contenido en la Carta Magna; pero ante el incumplimiento el contribuyente era sometido a un procedimiento que al determinar la cuantía de la obligación tributaria, generaría intereses hasta 30 días después de la resolución en sede administrativa.

Una crítica que lleva a cabo Cervantes (2013) sobre estas circunstancias es que la Hacienda Pública sería económicamente insostenible si mientras invertía en recursos para fiscalización y determinación de la obligación tributaria, era incapaz de recibir el pago por lo debido, más los intereses hasta que la resolución en sede administrativa estuviese firme, y además transcurriesen treinta días.

Por este motivo, la Ley de Justicia Tributaria tuvo que reformar el momento de inicio del cómputo de los intereses, estableciendo: "...los intereses y recargos se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse conforme a las leyes respectivas o al presente Código".

Es de esta forma que, aun cuando el contribuyente no debía pagar, si se determinaba un incremento en el monto de la obligación tributaria, ese monto habría generado intereses los cuales serían computados a partir de la fecha en que la obligación tributaria era exigible, dejando de lado esos 30 días que se contaban hasta después de la firmeza del acto de resolución dictado en la sede administrativa como sucedía antes de la Ley de marras.

- *Concepto de Administración Tributaria*

Es la Ley de Justicia Tributaria la que viene a introducir la definición de Administración Tributaria, vigente hasta el día de hoy.

La Ley señala que: "El Término "Administración Tributaria" debe entenderse como los órganos de la Administración Tributaria, adscritos al Ministerio de Hacienda".

Cervantes (2013) dice que la importancia de la definición radica en que las municipalidades van a compartir ciertas facultades o potestades tributarias con el Estado, a pesar de no formar parte de la "Administración Tributaria" como tal, ya que son autónomas y no están adscritas al Ministerio de Hacienda.

Aunque las municipalidades tengan esta potestad, y existan otros sujetos activos como los agentes de retención (patronos) o entidades autorizadas para la recaudación (entidades financieras privadas recogiendo el marchamo), estas no son consideradas como Administración Tributaria, solo lo serán aquellos órganos adscritos al Ministerio de Hacienda.

- Delito de Defraudación Fiscal

En la Ley de Justicia Tributaria se creó el delito de Defraudación Fiscal, con la intención o motivación de dotar a la Administración Tributaria de una herramienta legislativa coercitiva, que fuera más versátil y que produjera los resultados esperados.

Cervantes (2013) critica ese primer esfuerzo ya que tal como lo establece el Derecho Penal, la tipicidad debe obedecer, a la descripción específica de la conducta que constituye un delito, la identificación de la conducta de quien realiza la conducta, de ser varias las conductas contempladas en la norma, deberán incluirse las sanciones específicas para cada una de estas.

Se reflexiona que la “defraudación fiscal” no fue un baluarte de la tipicidad penal, en tanto, tal como lo estipula su título, “Inducción a error a la Administración Tributaria”, este delito podía comprender un sin número de conductas que se convertirían en una defraudación fiscal.

Se considera que el delito de defraudación fiscal fue creado con voluntad política dirigida a la implementación de una conciencia voluntaria de pago del

tributo, pero la prescindencia técnica jurídica no se orientó a la tutela de la tipicidad penal, legalidad tributaria y el principio de inocencia.

El tipo penal de Defraudación Fiscal consistía en que la cuantía del monto defraudado debía exceder los 200 salarios base, y la tipicidad señalaba que cometería el ilícito quien indujera a error a la Administración Tributaria, simulando datos, deformando u ocultando información o cualquier engaño para inducir a error a la administración, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución en perjuicio de la Hacienda Pública.

La sanción fue la privativa de libertad, que iba desde la prisión de 5 a 10 años. Como excusa legal absolutoria determinaba que la reparación del incumplimiento, sin que mediara el requerimiento de la Administración Tributaria, no constituía el delito de defraudación fiscal.

Evidentemente esta norma es extensiva e ilimitada, ya que la simple descripción genérica del hecho, era perjudicial para el contribuyente, para quien una omisión involuntaria podría generarle una sanción tan gravosa como la pérdida de la libertad ambulatoria o sanción privativa de libertad. Cervantes (2013) expone que esta problemática al indicar:

“...imputar una simulación de actos cuando realmente existió, por ejemplo, un error en la contabilidad, o una deformación de información, cuando en realidad no fue interpretada correctamente por el auditor, genera una gran preocupación, por la certeza o incerteza de la existencia real de las garantías penales que tutelan el proceso sancionatorio tributario (p.183).

Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria

La Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, fue publicada en el Diario la Gaceta el día 28 de setiembre, del año 2012, bajo el número de la Ley N° 9069.

Esta ley introdujo una serie de reformas que determinarían un nuevo proceso para la emisión del acto administrativo que define la obligación tributaria por arte de la Administración Tributaria.

Anterior a la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, existió en la corriente legislativa un proyecto llamado Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria. Este proyecto pretendía ampliar el principio de territorialidad extendiendo la imposición del tributo a operaciones comerciales que tuviesen cualquier interacción con el territorio de Costa Rica.

Incluía el principio de la Libre Competencia entre el comercio costarricense, un nuevo régimen de renta imponible del capital inmobiliario y las ganancias del capital, eliminar exenciones en las remesas enviadas al exterior, imponer tributos adicionales a los vehículos de lujo, y crear nuevos impuestos al Salario, tratando de gravar hasta el 25% sobre la diferencia.

El proyecto nunca llegó a ser Ley, ya que se vició el procedimiento de creación de ley, declarándose inconstitucional, por la Corte Suprema de Justicia, mediante el Voto N° 2012-004621, del 10 de abril del 2012.

Posterior a esta situación, el Gobierno se ve en la necesidad de modificar la legislación tributaria y se elabora un proyecto de Ley en el cual las reformas

terminaron siendo más perjudiciales para el contribuyente que su antecesora. Luego de cinco meses relativos al procedimiento legislativo, se aprueba y entra en vigencia, el 28 de setiembre del 2012, publicándose en el Diario Oficial La Gaceta de la Ley N° 9069, llamándose Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria y la Ley N° 9069, y luego Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal.

Delitos Tributarios

Como ya se ha indicado anteriormente, el procedimiento tributario sancionatorio se lleva a cabo como resultado de la conducta del contribuyente frente a la obligación tributaria.

Esa conducta del contribuyente, que se procura sancionar, es analizada desde diferentes perspectivas, pues la forma en la que se defrauda el Fisco, es muy variada, y cada una de esas conductas tiene sus propios aspectos relevantes y sus propias consecuencias sancionatorias.

A continuación se analizan las conductas que pretende sancionar la normativa vigente.

Evasión Fiscal

Es la conducta llevada a cabo por el contribuyente en la que este, realiza el hecho generador contenido en la norma tributaria, originando (en consecuencia) la obligación tributaria. No obstante, aun cuando el hecho generador ha sido verificado y la obligación tributaria ha nacido a la vida jurídica, el contribuyente se abstiene de la realización del pago o cualquier otro medio de extinción de la

obligación tributaria, por lo que este, en consecuencia, evade la obligación tributaria. Esto significa que el contribuyente que evada al fisco está incurriendo en un ilícito tributario.

En la tipicidad del ilícito de la Evasión Fiscal se pueden analizar los elementos objetivos y subjetivos, como bien lo determina el Derecho Penal, convirtiéndolo así en un ilícito tributario. Entre estos elementos se encuentran:

- Que la evasión fiscal siempre será un acto u omisión, que contradecirá necesariamente la legislación tributaria existente (típica y antijurídica). Sin leyes tributarias prohibitivas que sancionen la evasión fiscal, no se podría imputar el delito de Evasión Fiscal.
- La norma tributaria debe tipificar expresamente la evasión fiscal como un ilícito tributario. La norma tributaria debe reprochar expresamente la conducta del contribuyente que evada la carga tributaria.
- El acto u omisión deberá disminuir ilegítimamente la carga tributaria. Sobre este último aspecto, Cervantes (2013) señala que no toda disminución puede ser vista como evasión fiscal, ya que la disminución de la carga tributaria, no es un ilícito tributario en sentido estricto, sino solamente si esta disminución (de la carga tributaria) es llevada a cabo de forma ilegítima.

Bajo el análisis de estos elementos se puede validar la definición de Folco (2004) al conceptualizar la evasión fiscal como: "Todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria" (p.17).

García (2008) afirma que la evasión fiscal, puede ser analizada desde dos perspectivas distintas, y explica que la evasión es el incumplimiento, ya sea total o parcial, por parte de los contribuyentes, en la declaración (deber formal) y pago (deber material) de sus obligaciones tributarias.

Se concluye que, la evasión fiscal presupone un incumplimiento de la obligación tributaria. Ese incumplimiento, es analizado desde las dos perspectivas ya mencionadas por García, las cuales son Evasión Formal y Evasión Material, que se exponen a continuación.

Evasión Formal

Es el incumplimiento de registrarse como declarante o contribuyente y en consecuencia también incumple con el deber formal de presentar su declaración.

Evasión Material

Sucede cuando una persona lleva a cabo una actividad económica gravada por la Ley y se registra como contribuyente o declarante. Posteriormente, esta omite ingresos, lo que se conoce como evasión material por omisión, o bien, simula gastos o evasión material por acto, con lo que disminuye ilegítimamente la carga tributaria.

Este tipo de evasión, se puede dar también, cuando el declarante o contribuyente, a pesar de estar registrado como tal, no realiza el pago correspondiente, según lo determina la norma, en el tiempo y la forma debida.

Llevando a cabo un análisis del Código de Normas y Procedimientos tributarios, la legislación contempla la evasión fiscal, como una “infracción

administrativa”, ya que lo que se sanciona es “la omisión de la declaración de la inscripción, modificación o des inscripción”. También el Código de marras, tipifica “la omisión de la presentación de las declaraciones tributarias”.

Cervantes señala (2003) que: “...el CNPT reprocha la disminución ilícita de la carga tributaria, siendo que además contempla una sanción tanto para la evasión formal como para la evasión material” (p.190).

Elusión Fiscal

Este ilícito, puede definirse como el acto u omisión a través del cual el contribuyente se encuentra frente al hecho generador, pero se vale de una norma tributaria que le brinda el mismo beneficio, sin estar sujeto a la carga tributaria.

Cervantes (2013) lo explica indicando que el contribuyente mismo aprovecha la legislación existente para desarrollar su actividad económica a través de otra(s) operación(es) comercial(es), que contrario a la(s) descrita(s) en el hecho generador, éstas no están gravadas.

Esto significa que la Elusión Fiscal, como tal, no es un ilícito tributario, sino un portillo para evadir la norma, muy utilizado por los contribuyentes asesorados por especialistas.

Cervantes (2013) manifiesta que la elusión fiscal puede ser legítima, si el contribuyente utiliza normas jurídicas alternativas para evitar la realización del hecho generador y el consecuente nacimiento de la obligación tributaria. Igualmente cuando el contribuyente utiliza las normas de forma “anómala”, sin justificar la razón de ser de la actividad económica llevada a cabo. Se evidencia

entonces, que el único propósito de su utilización consiste en la disminución de la carga tributaria.

Cervantes (2013) diferencia la elusión fiscal e indica que será siempre legítima en su finalidad (disminuir la carga tributaria), no obstante el carácter lícito o ilícito se determina a partir de los medios utilizados para disminuir la carga tributaria.

Por otra parte, Salto van der Laet (citado por Torrealba, 207) señala la existencia de esa diferencia al indicar que por una parte el resultado consistiría en una elusión fiscal legítima, si la posibilidad de opción entre un camino jurídico y otro está determinado por la propia norma jurídica, ya sea por mención expresa o tácita (laguna normativa).

Si la posibilidad de opción no está determinada en la norma si no que es una auto-atribución del contribuyente mediante una errónea utilización de los instrumentos normativos facilitados por el ordenamiento jurídico, se está en presencia de una elusión fiscal ilegítima.

Defraudación Fiscal

Este ilícito tributario, se introdujo a través de la Ley de Justicia Tributaria, motivado en dotar a la Administración Tributaria de una herramienta jurídica versátil para la recaudación de los fondos tributarios.

El instituto de la Defraudación fiscal, fue derogado el 28 de setiembre del 2012, con la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria o Ley N° 9069. Este delito se constituía cuando se inducía a error a la Administración a través de:

- Simulación de datos.
- Deformación u ocultamiento de información verdadera.
- Cualquier otra forma de engaño idóneo para inducir a error.
- Generar un beneficio patrimonial para sí mismo o un tercero.

La norma tributaria sancionatoria no lograba intimar lo suficiente, ya que al encontrarse una anomalía, un contribuyente sería sometido a un procedimiento de extensión tal, que el contribuyente, podría valerse de la prescripción para extinguir la obligación tributaria.

En este ilícito era el Ministerio Público el llamado a imputar la defraudación fiscal, sin embargo, era competencia de la Administración Tributaria, calificar los presupuestos de hecho de la defraudación fiscal, que posteriormente eran trasladados al Tribunal Penal competente para aplicar la sanción según lo estipula el delito de defraudación fiscal, que era la prisión de 5 a 10 años.

La culpabilidad en este delito, no era sometida al nivel de valoración que por lo general, es sometida en el proceso penal. Se argumentaba que no era necesario, porque la Constitución Política establece que todos deben conocer el ordenamiento jurídico que rige la aplicación del tributo.

Cervantes (2013) dice que la defraudación fiscal fue un instituto polémico, ya que fue beneficioso para la Administración Tributaria en la misma medida en que fue perjudicial para el contribuyente, mientras estuvo vigente.

Fraude a la Hacienda Pública

Antes de la promulgación de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, la legislación tributaria costarricense no contaba con el delito de Fraude a la Hacienda Pública, también conocido como Fraude Fiscal o Fraude de Ley Tributaria.

El fraude a la Hacienda Pública nace a la vida jurídica, el 28 de setiembre del 2012, con la Ley N° 9069, conocida como la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. De esta forma, el fraude a la Hacienda Pública deroga el hasta entonces vigente delito de 'defraudación fiscal'.

Es importante señalar que antes de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, el Fraude Fiscal, se imputaba al amparo del Artículo 20 del Código Civil, que establece: "...los actos realizados al amparo del texto de una norma, que persigan un resultado prohibido; o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley".

Cervantes (2013) menciona que por más de una década la Administración Tributaria, parecía imputar un fraude de ley tributaria que no existía en el ordenamiento jurídico, y señala este defecto indicando que la autonomía del Derecho Tributario exige la existencia de una norma tributaria sancionatoria que tipifique el fraude a la Hacienda Pública, siendo que los delitos estipulados en el Código Penal, como es el caso del fraude de simulación, o inclusive la estafa, no pueden ser trasladados a la aplicación del Derecho Tributario, en tanto el bien jurídico tutelado, no es el mismo.

Por eso fraude a la Hacienda Pública debía existir en la legislación tributaria, para poder así sancionar legítimamente a los contribuyentes, cuya conducta contradecía el ordenamiento jurídico y se subsumía en la conducta descrita en el fraude a la Hacienda Pública.

El Fraude a la Hacienda Pública, viene estipulado en la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, indicando:

- Tipicidad: “El que, por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hayan debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”.
- Cuantía: La cuantía del monto defraudado deberá exceder los quinientos salarios base.
- Sanción: Esta será la privativa de libertad, la cual irá de los 5 años a los 10 años.
- Excusa legal absolutoria: La reparación del incumplimiento, sin que medie requerimiento de la Administración Tributaria, no constituye el delito de “Fraude a la Hacienda Pública”.

Del mismo modo el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece en el artículo 81:

- Artículo 81.- Infracciones materiales por omisión, inexactitud, o por solicitud improcedente de compensación o devolución, o por obtención de devoluciones improcedentes
- 1. Constituyen infracciones tributarias:
 - a) Omitir la presentación de declaraciones autoliquidaciones. Esta infracción se configura cuando los sujetos pasivos dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, las cuotas tributarias que correspondan, por medio de la omisión de las declaraciones autoliquidaciones a que estén obligados.
 - En este caso, la base de la sanción estará constituida por el importe determinado de oficio.
 - b) Presentar declaraciones autoliquidaciones inexactas. Esta infracción se configura cuando los sujetos pasivos dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, las cuotas tributarias que correspondan, por medio de la presentación de declaraciones autoliquidaciones inexactas. Para estos fines, se entenderá por inexactitud:
 - i. El empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor por pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable.
 - ii. Las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos. Estas diferencias se presentan cuando al efectuar cualquier operación aritmética resulte un valor equivocado o se apliquen tarifas distintas de las fijadas legalmente que impliquen, en uno u otro caso, valores de impuestos menores o saldos a favor superiores a los que debían corresponder.
 - iii. Tratándose de la declaración de retenciones en la fuente, la omisión de alguna o la totalidad de las retenciones que debieron haberse efectuado, o las efectuadas y no declaradas, o las declaradas por un valor inferior al que corresponda.
 - La base de la sanción será la diferencia entre el importe liquidado en la determinación de oficio y el importe autoliquidado en la declaración del sujeto pasivo.
 - c) Solicitar la compensación o la devolución de tributos que no proceden. Esta infracción se configura cuando el sujeto pasivo haya

solicitado la compensación o la devolución de tributos sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores a las que correspondan.

- La base de la sanción estará constituida por la diferencia entre la cuantía solicitada y la procedente.
- d) Obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Esta infracción se configura cuando el sujeto pasivo haya obtenido indebidamente la devolución de tributos sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores a las que correspondan.
- En este caso, la base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente.
- 2. Calificación de las infracciones tributarias. Cada infracción tributaria, establecida en este artículo, se calificará de forma unitaria, con arreglo a lo dispuesto en el inciso 3) de este mismo artículo. La multa que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda.
- Sin perjuicio de lo anterior, cuando de la determinación de oficio practicada resulten importes no sancionables, deberá excluirse de la base de la sanción la proporción correspondiente a los importes no sancionables, con el fin de que tales importes no resulten afectados por la sanción que se pretende imponer. Para estos fines, la base de la sanción será el resultado de multiplicar el importe a ingresar por el coeficiente, que se establecerá al multiplicar por cien el resultado de una fracción en la que figuren:
 - a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos sancionables por el tipo del tributo dispuesto en el subinciso c) de este inciso, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.
 - b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos, sancionables o no, por el tipo del tributo dispuesto en el subinciso c) de este inciso, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.
 - c) Para efectos de lo dispuesto en los subincisos a) y b) anteriores, si los incrementos sancionables se producen en la parte de la base gravada por un tipo impositivo proporcional, será ese tipo el que se aplicará. Cuando los incrementos se produzcan en la parte de la base gravada por una escala de tipos o tarifas se aplicará el tipo medio que resulte de la aplicación de esa escala.

- El coeficiente se expresará redondeado con dos decimales y en su cálculo no se tendrán en cuenta los importes determinados que reduzcan la base, la cuota o la cantidad a ingresar.
- 3. Sanciones aplicables. Las infracciones materiales descritas en los subincisos a), b), c) y d) del inciso 1 de este artículo serán sancionadas con una multa pecuniaria del cincuenta por ciento (50%) sobre la base de la sanción que corresponda.
- Para todas las infracciones anteriores que pudieran calificarse como graves o muy graves, según se describe a continuación, y siempre que la base de la sanción sea igual o inferior al equivalente de quinientos salarios base, se aplicarán las sanciones que para cada caso se establecen:
 - a) Se calificarán como graves aquellas infracciones que se hayan cometido mediante la ocultación de datos a la Administración Tributaria, siempre y cuando el monto de la deuda producto de la ocultación sea superior al diez por ciento (10%) de la base de la sanción.
- Se entenderá que existe ocultación de datos cuando:
 - i. o se presenten declaraciones.
 - ii. Se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.
- En aquellos casos en que la infracción sea calificada como grave, se impondrá una sanción del cien por ciento (100%) sobre la totalidad de la base de la sanción que corresponda.
- b) Se calificarán como muy graves aquellas infracciones en las que se hayan utilizado medios fraudulentos, entendiéndose por tales:
 - i. Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o los registros establecidos por la normativa tributaria. Se consideran anomalías sustanciales: el incumplimiento absoluto de la obligación de llevar la contabilidad o los libros o los registros establecidos por la normativa tributaria; el llevar contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa; el llevar de forma incorrecta los libros de contabilidad o los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La aplicación de esta última circunstancia requerirá que la incidencia de llevar incorrectamente

los libros o los registros represente un porcentaje superior al cincuenta por ciento (50%) de la base de la sanción.

- ii. El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al diez por ciento (10%) de la base de la sanción.
- iii. La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o las ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria, cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.
- Cuando la infracción sea calificada como muy grave, se impondrá una sanción del ciento cincuenta por ciento (150%) sobre la totalidad de la base de la sanción que corresponda.
- 4. Para establecer las cuantías equivalentes a los quinientos salarios base a que se hace referencia en este artículo, debe entenderse que:
 - a) El monto omitido no incluirá los intereses, ni los recargos automáticos, ni las multas o los recargos de carácter sancionador.
 - b) Para determinar el monto mencionado cuando se trate de tributos cuyo período es anual, se considerará la cuota que corresponda a ese período y para los impuestos cuyos períodos sean inferiores a doce meses, se considerarán los montos omitidos durante los doce meses que comprenda el período del impuesto sobre la renta del sujeto fiscalizado.
- En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador sea susceptible de determinación.
- *(Así reformado por el artículo 1° de la ley N° 9069 del 10 de setiembre del 2012, "Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria")*

La Función de Fiscalización

La potestad de sancionar del Estado, es una última instancia, conocida en latín como la “última ratio”, a la que recurrirá el Estado para exigir el cumplimiento del ordenamiento jurídico.

Para ejercer esa potestad, la Administración Tributaria, ha sido dotada de potestades que le legitiman para investigar, indagar, y fiscalizar las actuaciones de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, motivados en garantizar un adecuado control de la situación de los contribuyentes.

A estas actuaciones administrativas se les conoce como la Función Fiscalizadora de la Administración Tributaria, que viene estipulada en el Reglamento General de Gestión. Fiscalización y Recaudación Tributaria y el Reglamento sobre Criterios Objetivos de Selección de Contribuyentes para Fiscalización.

La Función de Fiscalización, se basa en la comprobación de la situación tributaria real de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. La finalidad de esa fiscalización, como ya se mencionó, está basada en la verificación del cumplimiento formal y material de sus obligaciones y deberes.

Esta función fiscalizadora está al mando de la División de Fiscalización, las Subgerencias o Áreas de Fiscalización de las Administraciones Tributarias Territoriales y de Grandes Contribuyentes.

El artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establece los elementos para determinar la obligación tributaria y a los responsables y contribuyentes, siendo estos:

- Los registros financieros, contables y de cualquier otra índole que sirvan para comprobar las operaciones efectuadas por la empresa fiscalizada.
- Ante la ausencia de tales registros (financieros, contables y de cualquier otra índole) o cuando los registros existentes sean insuficientes, contradictorios o imprecisos, la Administración que permitan estimar la existencia y cuantificación de la obligación tributaria.

Ahora bien, el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, estipula las clases de actuaciones de fiscalización, clasificadas de la siguiente manera:

- De Comprobación e Investigación:

Entiende la solicitud de información contable, además de estudios ante el Registro Inmobiliario y de Bienes Muebles, la solicitud del consecutivo de facturas, la verificación de las relaciones comerciales con proveedores, distribuidores y/o comercializadores, la constatación de la dinámica de la operación comercial, entre otros.

- De Obtención de Información:

Se refiere a las actuaciones orientadas a la investigación, obtención y compilación de datos o antecedentes de los que derive información de trascendencia tributaria.

- De Valoración:

Esta potestad incluye la valoración de rentas, bienes, patrimonios, mercancías, derechos.

En este momento, podría determinarse el inicio de un procedimiento de la Administración Tributaria contra el sujeto pasivo, siempre y cuando, el resultado de la fiscalización demuestre inconsistencias, y en ese momento, la Administración Tributaria estaría legitimada a exigir el íntegro cumplimiento de la obligación tributaria.

Anterior a la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, el sujeto pasivo era sujeto, en una primera instancia, a un proceso de determinación de la obligación tributaria. En este proceso, se cuantificaba el monto de la obligación y posteriormente, se sometía al contribuyente a un proceso sancionatorio, en el que se aplicaba una sanción como reproche por el incumplimiento.

La Reforma al Proceso Determinativo de la Obligación Tributaria

Notificación

La Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, introduce un cambio al autorizar la notificación mediante correo electrónico de conformidad con lo establecido en la Ley N° 8687, Ley de Notificaciones Judiciales.

La Carga de la Prueba

La Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria reforma el artículo 140 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, asegurando la invocación de todos los medios de prueba admitidos por el derecho público y el derecho común.

La norma mantiene la excepción con respecto a la confesión de funcionarios y empleados públicos.

Otra reforma es que se adiciona la admisión de todos los medios probatorios para determinar la verdad real de los hechos que dan contenido al motivo del acto administrativo.

En este procedimiento la carga de la prueba le incumbe a:

- La Administración Tributaria: Con respecto a los hechos constitutivos de la obligación tributaria material.
- El Sujeto Pasivo o Contribuyente: En lo que concierne a los hechos impeditivos, modificativos o extintivos, de la obligación tributaria. Se debe señalar que el nuevo texto agrega: “corresponderá a este último, según sea el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos, y en general, los beneficios fiscales que alega existentes en su favor”.

El Emplazamiento

El acto administrativo de “La Emisión del Traslado de Cargos, contempla el plazo para aceptar o rechazar la regularización propuesta, el segundo en caso de manifestar conformidad con la regularización y el tercero y cuarto ante la eventual disconformidad con la regularización propuesta.

Los plazos se definen de acuerdo a las siguientes circunstancias:

Convocatoria a Audiencia: 5 días hábiles.

Aceptación del Plan de Regularización, plazo para realizar el pago: 30 días hábiles.

Disconformidad con el Plan de Regularización, notificación del acto administrativo de liquidación: 10 días hábiles.

Disconformidad con el Plan de Regularización, plazo para realizar el pago o rendir garantía: 30 días hábiles.

El Acto administrativo “Accertamento”

Anteriormente se establecía un acto administrativo preparatorio, que le brindaba al sujeto pasivo contribuyente, la oportunidad de oponerse al mismo, ante la Administración Tributaria, interponer el recurso de revocatoria, y el de apelación, siendo que la obligación tributaria sería exigible hasta el fallo confirmatorio del Tribunal Fiscal Administrativo.

Actualmente, la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, establece que el acto administrativo que exige el cumplimiento de la obligación tributaria, nace con posterioridad a la función de fiscalización de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria convoca al sujeto pasivo para indicarle que existen anomalías, siendo que posteriormente propone un plan de regularización que el sujeto pasivo puede aceptar o rechazar.

A pesar de la conducta del sujeto pasivo frente al plan de regularización propuesta, deberá realizar el pago o rendir una garantía acorde con el monto que, de conformidad con la actuación de los órganos de fiscalización adscritas a la Administración Tributaria, se adeuda.

Con el retorno a un sistema acusatorio, se desmejoran las garantías de la presunción de inocencia y buena fe, se cuestionan la constitucionalidad de esta norma tributaria, que presume al sujeto pasivo como infractor de la norma.

Es importante señalar que la recaudación tributaria exigida, se reembolsará solamente en el supuesto en que el contribuyente demuestre la improcedencia del acto administrativo de liquidación de oficio.

La reforma sustancial consiste precisamente en el momento en que se confirma su existencia, siendo que la Administración Tributaria no tolera el transcurso del tiempo para esperar el cumplimiento de una obligación, sino que exige su pago y luego invita al sujeto pasivo a ejercer su derecho de defensa.

Recurso de Revocatoria

La Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, deroga el título “la impugnación del contribuyente o responsable” y lo sustituye por el “recurso de revocatoria”...

El recurso de revocatoria deberá presentarse ante el Tribunal Fiscal Administrativo, el cual emplazará a las partes para que dentro del plazo de 30 días hábiles, se apersonen ante este tribunal para exponer los alegatos y descargar las pruebas pertinentes en defensa de sus derechos.

Los artículos 129 y 144 de la Ley de Gestión Tributaria

Para comprender a cabalidad este procedimiento, es importante citar los artículos 144 y 129 de la Ley citada; artículos que indican:

Artículo 144.- Emisión del acto administrativo de liquidación de oficio

Para realizar la determinación citada en el artículo 124 de este Código deberán efectuarse las actuaciones administrativas que se entiendan necesarias, de conformidad con el procedimiento desarrollado reglamentariamente.

Concluidas estas actuaciones, los órganos actuantes de la Administración deberán convocar a una audiencia al sujeto pasivo, en la que se le informarán los resultados obtenidos en las actuaciones, poniendo a su disposición, en ese mismo acto, el expediente administrativo en que consten tales resultados y se le propondrá la regularización que corresponda. Dentro de los cinco días hábiles siguientes, el contribuyente deberá comparecer ante los órganos actuantes y manifestar su conformidad

o disconformidad con la propuesta, sea total o parcialmente. Se entenderá puesta de manifiesto la disconformidad, cuando no comparezca dentro del plazo fijado.

Si el sujeto pasivo manifiesta conformidad, sea total o parcial, con la propuesta, llenará un modelo oficial para hacer el ingreso respectivo dentro de los treinta días siguientes o formulará la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento establecida en el artículo 38 de este Código. No cabrá recurso alguno en este caso, excepto cuando se trate de manifiesto error en los hechos.

En supuestos de disconformidad total o parcial con la propuesta de regularización, se le notificará, en los diez días siguientes, el acto administrativo de liquidación con expresión concreta de los hechos y los fundamentos jurídicos que motivan las diferencias en las bases imponibles y las cuotas tributarias. El ingreso respectivo deberá hacerse dentro de los treinta días siguientes, excepto si el sujeto pasivo ha rendido, dentro de ese mismo plazo, las garantías establecidas reglamentariamente, sobre la deuda y sus correspondientes intereses de demora. La Administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el costo de las garantías aportadas, cuando la deuda sea declarada improcedente por resolución administrativa firme. Cuando la deuda tributaria se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del costo de las referidas garantías.

Además, el canon 129 de la misma Ley, señala:

Artículo 129.- Venta de formularios

Se faculta a la Administración Tributaria para vender los formularios utilizados para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como para cobrar por servicios que puedan facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los contribuyentes, tanto formales como sustanciales, de los sujetos pasivos, cuando así lo determine mediante resolución general.

La Administración queda facultada para adoptar convenios con entidades públicas y privadas, para que emitan, distribuyan y vendan los formularios, siguiendo para ello los procedimientos establecidos en la Ley de Contratación Administrativa y su reglamento, evitándose, en todo caso, que las entidades seleccionadas controlen el mercado e impongan las condiciones en que el servicio será prestado. Las entidades autorizadas deberán cumplir las condiciones y los requisitos dispuestos en la resolución general dictada por la Administración, debidamente aprobada por la Contraloría General de la República, de manera que se garanticen el control tributario, la distribución correcta de los formularios y el costo razonable para el usuario.

La Administración fijará, por medio de resolución general y con base en su costo, la tasa de tales formularios o servicios, los cuales serán no sujetos al impuesto general sobre las ventas.

La suma que los sujetos pasivos paguen por los formularios citados se considerará gasto deducible de la renta bruta, para calcular el impuesto sobre las utilidades.

Se entiende que estos formularios pueden ser electrónicos.

Los Diferentes Procedimientos Ante la Administración Tributaria

Con respecto a los Procedimientos Tributarios, la doctrina es muy escasa y, tanto profesionales como personas interesadas en el tema (estudiante, contribuyentes) se han visto limitados en el estudio de estos mecanismos por esa ausencia de material didáctico. Cervantes (2013) comprendiendo esta problemática, realiza una breve descripción de los procedimientos tributarios, la cual es tomada en cuenta en el presente proyecto final de investigación y así establecer un marco conceptual- procesal que ilustre al lector en la temática estudiada.

Es importante señalar que en materia tributaria, los procedimientos son muy complejos, ya que la práctica no está en manos solo del grupo de profesionales del Derecho, sino que también se direcciona de acuerdo a los ejes de trabajo de disciplinas como la contable, administrativa y financiera; lo que diversifica la materia, pero también la vuelve más compleja en la práctica.

Bien lo rescata Cervantes (2013), al indicar que el Derecho Tributario es una simbiosis interdisciplinaria integrada por el Derecho, la Contabilidad, la Administración y las Finanzas (entre otras).

De acuerdo a estas características, es que se decide redactar el siguiente apartado, según el tipo de procedimiento del cual se esté analizando, haciendo un mayor énfasis en el procedimiento sancionatorio, que es el de mayor interés para el presente proyecto.

Procedimiento Determinativo

Este procedimiento, consistía en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria. Evidentemente, la reforma introducida por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, modificó el nombre del procedimiento a: “La Emisión del Acto Administrativo de Liquidación de Oficio”.

Es importante señalar que el procedimiento sigue siendo el mismo, con respecto a su naturaleza, motivación y finalidad. Los cambios más bien fueron al momento de la exigibilidad de la obligación tributaria.

El pago ahora debe realizarse o bien, rendir garantía como mínimo, ante la disconformidad del sujeto pasivo al plan de regularización propuesto y posteriormente, el sujeto pasivo (contribuyente) podrá presentar sus alegatos y descargo de la prueba.

Posteriormente, si se confirma el acto administrativo, ya estaría pago, o bien, se ejecutaría la garantía brindada de antemano.

Contrariamente, si se declaraba improcedente el acto administrativo de liquidación de oficio, la Administración Tributaria, tendría la obligación de reembolsar lo cobrado o bien, el costo de las garantías que fueron aportadas.

Como se denota en la explicación anterior, este es un proceso de conocimiento, motivado por la necesidad de cuantificar o determinar la obligación tributaria, que es la consecuencia de haber realizado la conducta dispuesta como un hecho generador por el legislador y cuya conducta debe haber sido verificada por parte de la Administración Tributaria de antemano.

Procedimientos Sancionatorios

A diferencia del procedimiento anterior, el cual era un procedimiento de conocimiento; este consiste en un procedimiento al que es sometido un contribuyente, que la Administración Tributaria, supone ha incumplido una norma tributaria de la que deriva una obligación formal o material (temas expuestos anteriormente).

La Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, vino a establecer, que estos procedimientos, deberán iniciarse mediante una propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria. Esta propuesta, debe estar argumentada con presunciones de la posible existencia de acciones u omisiones constitutivas de ilícitos o infracciones tributarias. Estas presunciones serían arrojadas como conclusión de la función fiscalizadora que ostenta la Administración Tributaria, y que ha sido recabada y analizada en las actas del ente fiscalizador.

A continuación, se analizan los diferentes procedimientos sancionatorios que se ventilan en la materia tributaria.

Procedimiento por el Incumplimiento de Deberes Formales

Es importante recapitular cuáles son las obligaciones del contribuyente, ya que lo que se sanciona con este procedimiento, es el incumplimiento de esas obligaciones.

La obligación formal tributaria, a la que se encuentra convenido el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación, consiste en el apercibimiento que el contribuyente da a la Administración Tributaria, de la existencia de una actividad económica, específicamente descrita para así determinar los impuestos a los que está sujeta.

Esta obligación, consiste en que el contribuyente, presente las declaraciones, a pesar de que no haya reportado ganancias, o el contribuyente esté parcial o totalmente exonerado. También debe apercibir a la Administración Tributaria, sobre la modificación o cese de la actividad económica gravable.

Es importante señalar que no es necesaria la constatación de un perjuicio económico directo, para que la infracción administrativa se constituya como tal. Esto se valida con el simple perjuicio causado a la buena fe, la cual se presume en materia tributaria, hasta el presunto apercibimiento del contribuyente para cumplir con su obligación de contribuir con las cargas públicas, a como lo determina la Carta Magna.

Esto significa que, aunque una declaración solo reporte pérdidas, es parte de la buena fe del contribuyente, declararlo así, ya que la Administración Tributaria debe estar informada con respecto a esa situación económica en particular. Por lo tanto, el contribuyente, no debe creer que está exento de presentar su

declaración, porque no fuera relevante para el Fisco, la pérdida económica de la actividad realizada por ese sujeto pasivo.

Entonces, se puede indicar que el incumplimiento al deber formal es aquel en el cual no existe un perjuicio económico, pero sí un perjuicio al mandato constitucional de contribuir con las cargas públicas.

Cervantes (2013) señala que los deberes formales del declarante son:

- a.i.1. Inscripción como declarante o contribuyente.
- a.i.2. Modificación o des inscripción como declarante o contribuyente.
- a.i.3. Presentación de las declaraciones tributarias.

Se debe indicar que el Código de Normas y Procedimientos Administrativos, establece como infracción administrativa, solamente la omisión de la inscripción como contribuyente o declarante y la omisión de presentación de las declaraciones.

En este código, la falta de modificación o des inscripción como declarante o contribuyente, no constituye una infracción administrativa, lo que significa que un contribuyente que no se des inscriba, aun cuando haya cesado su actividad económica, estaría sujeto a la declaración tributaria. En este caso, al omitir su presentación bajo el entendimiento del cese de la actividad comercial, el contribuyente cometería la infracción conocida como “omisión de presentación de declaraciones tributarias”.

Ahora bien, las infracciones administrativas que acarrear sanciones tributarias, según el Código de Normas y Procedimientos son las siguientes:

Omisión de la Declaración de Inscripción como Contribuyente o Declarante.

Sanción: Equivalente al 50% de un salario base por cada mes o fracción de mes que transcurra. La sanción total no puede superar el monto equivalente a tres salarios base.

Omisión de la Presentación de la Presentación de Declaraciones Tributarias dentro del Plazo Legal.

Sanción: Multa equivalente al 50% de un salario base. Es conocida como una infracción material.

En este caso la presentación de la declaración se hizo posterior al plazo determinada por la Administración Tributaria, o como se suele llamar, en forma extemporánea.

Morosidad en el Pago del Tributo Determinado por la Administración Tributaria.

Sanción: Corresponde a los tributos cuyo monto ha sido cuantificado a través de un "procedimiento determinativo".

En este caso, la Administración Tributaria, ha emitido un acto administrativo de liquidación de oficio; el contribuyente ha planteado su defensa; el acto ha sido confirmado; se entenderá que la negativa de pago por parte del contribuyente derivará en una sanción.

No hay que olvidar que después de la reforma introducida por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, el pago o la garantía se habrá realizado con anterioridad al fallo del Tribunal Fiscal Administrativo, por lo que la morosidad procedería únicamente si se determina que aún existe un saldo al descubierto a favor de la Administración Tributaria, con posterioridad al fallo que deja en firme la cuantificación de la obligación tributaria, en tanto el pago ha sido realizado o en su defecto, una garantía ha sido rendida.

En este caso, la sanción es de un 1% por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento del vencimiento del plazo establecido por la ley.

Morosidad en el Pago del Tributo.

Esta sanción es impuesta a los sujetos pasivos que paguen los tributos calculados por ellos mismos de manera extemporánea.

A esta acción de autoliquidación presentada con posterioridad al plazo establecida por la ley, será sancionada con un 1% por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento del plazo establecido por la ley hasta la fecha del pago efectivo del tributo.

Las infracciones de carácter formal están tipificadas en el Código de Normas y Procedimientos Administrativos, las cuales fueron modificadas por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Gracias a esta reforma, la imposición de la sanción por el incumplimiento, es automática, siempre y cuando haya sido verificado que el declarante o contribuyente no actuó conforme la ley lo dispone.

Procedimiento por el Incumplimiento por Infracción material

La infracción material administrativa está estipulada en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Es importante indicar que la sanción máxima, en este tipo de infracciones, tiene una cuantía de 500 salarios base, ya que, de excederse esa cuantía , el expediente será remitido al Ministerio Público, para que se impute al contribuyente por el delito de Fraude a la Hacienda Pública, el cual ya ha sido analizado anteriormente.

Esto quiere decir que, si la infracción material es menor a 500 salarios base, la sanción será en vía administrativa.

Para Cervantes (2013), es el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el artículo que más ha sufrido cambios con la implementación de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria.

Ahora bien, las conductas que son sancionadas administrativamente por infracción material, son:

Omisión de la presentación de declaraciones autoliquidativas

En este caso el declarante omite de manera total, presentar la declaración autoliquidativa tributaria a la que está obligado.

Sanción: Consistirá en el pago del monto determinado por la Administración Tributaria.

Presentación de declaraciones autoliquidativas inexactas

Cervantes (2013) indica que la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, sustituye el Título “falta de ingresos por inexactitud” por “presentar declaraciones autoliquidativas inexactas”, el cual resulta más acorde en tanto, la inexactitud no solamente consiste en la omisión de ingresos, sino también en la presentación de gastos deducibles inexistentes, abuso de créditos, o el disfrute de beneficios fiscales improcedentes.

Entonces, la infracción material consiste en el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, que inciden en la disminución de la base imponible, y consecuente monto del impuesto a pagar en perjuicio de la Hacienda Pública.

Sanción: La base de la sanción será la diferencia resultante entre el monto determinado en la liquidación de oficio y el monto de la autoliquidación, entregada en la declaración del sujeto pasivo.

Solicitud de compensación o devolución improcedente. Cervantes (2013) indica: “El proceso productivo de materias primas u proveeduría de servicios, permite que ciertos contribuyentes sean dotados de créditos fiscales, aplicables para el respectivo pago de impuestos” (p.254).

Esta infracción administrativa material, consiste en la solicitud de compensación de la obligación tributaria a través de créditos fiscales inexistentes o por montos superiores a los que le corresponderían.

La infracción como tal, es el hecho de que tratan de inducir a la Administración tributaria a error.

Sanción: Consiste en la diferencia entre la cuantía solicitada y la cuantía procedente.

Obtención indebida de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo

En este caso, el contribuyente, realiza una gestión mediante la cual solicita la devolución de un monto correspondiente a un pago en exceso, sin que este monto realmente exista. Otra forma de incurrir en la infracción es que el sujeto pasivo, solicita el monto del pago en exceso, atribuyendo un monto superior al que realmente corresponde.

La infracción material se basa en el ardid de engaño en que se desea hacer incurrir a la Administración Tributaria.

Sanción: La cantidad devuelta al contribuyente de forma improcedente. Además, la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, sanciona con una multa del 50% sobre la base de la sanción que corresponda, dependiendo de si la sanción ha sido calificada como grave o muy grave.

A continuación se presenta la tipicidad de las infracciones, para determinar cuáles de ellas son graves y/o muy graves.

Infracciones Administrativas Materiales Graves

Para ello deben concurrir dos circunstancias:

La infracción debió haberse llevado a cabo a través de la ocultación de información o datos a la Administración tributaria.

El monto adeudado como consecuencia de la ocultación de información o datos deberá superar el 10% de la base de la sanción.

Infracciones Administrativas Materiales

La agravante aquí es la utilización de medios fraudulentos para incidir en el cálculo de la base imponible y la consecuente disminución de la carga tributaria a través de estos medios.

Estos medios fraudulentos podrían ser, según la Ley de Fortalecimiento de la Gestión tributaria:

Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o los registros establecidos por la normativa tributaria.

El uso de facturas, comprobantes de pagos u otros documentos falsos, siempre que la incidencia exceda el 10% de la base de la sanción.

La utilización de personas físicas o jurídicas interpuestas de las que el sujeto pasivo se valga para ocultar su identidad u obtención de rentas.

Procedimiento para aplicación de sanciones por el disfrute indebido de beneficios fiscales

Este procedimiento está contemplado en la Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones.

Esta Ley se constituyó con la finalidad de derogar todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las leyes, decretos y normas legales vigentes a la fecha de la promulgación de la ley, que fue el 31 de marzo del 1992.

Esta Ley erradicaba ciertos beneficios fiscales sobre derechos arancelarios, ventas, renta, propiedad de territorios, propiedad de vehículos, entre otros.

Cervantes (2013) menciona que este procedimiento inicia a partir de los indicios en que el sujeto pasivo se presume como beneficiario ilegítimo de exenciones tributarias.

En este procedimiento, la Dirección General de Hacienda, como órgano superior de la Administración Tributaria, o en su defecto, el órgano administrativo designado, iniciará e impulsará el procedimiento ordinario, en el que se verificará la procedencia o improcedencia de exenciones tributarias otorgadas y se aplicará una sanción según corresponda.

El procedimiento iniciaría con la notificación al sujeto pasivo del traslado de cargos en el que se comunicará la pretensión por parte de la Dirección General de Hacienda de dejar sin efecto las notas presentadas en las que se solicita la exención tributaria. El procedimiento está determinado por:

- Citación a Comparecencia.
- Emplazamiento.
- Audiencia Oral y Privada.

Resolución.

Impugnación.

Procedimiento para el cierre de negocios

El origen del cierre de negocios proviene de la Ley N° 7293 del 17 de julio de 1967.

Este procedimiento ha sido tachado como violatorio a los derechos constitucionales, como la libertad de empresa, aunque autores como Castillo Víquez, indican que no violenta derechos “per se”, sino más bien, el procedimiento, la interpretación de las causales y la eventual imposición de una sanción adicional.

Aunque el legislador ha sido consciente de las inconsistencias de este procedimiento, e inclusive, ha considerado probable y necesaria la derogatoria de esta norma, la misma se mantuvo en la Ley en el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a pesar de la posibilidad de derogarla con la Ley de Fortalecimiento de la Gestión tributaria. El cierre de negocios se lleva a cabo de la siguiente manera:

Causales del Cierre de Negocios.

Infracción Formal:

No emisión de facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria.

Omisión de entrega de la factura o comprobante de pago al cliente, en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

Infracción Material:

Omisión de presentación de declaraciones, ingreso de sumas retenidas, percibidas o cobradas.

Sanción.

Como bien lo señala Cervantes (2013) el cierre de negocios será por cinco días naturales y no impedirá aplicar las sanciones penales. Responsabilidad por salarios y cargas sociales.

Se indica que el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como los demás beneficios sociales a cargo del patrono.

Impugnación.

La resolución tendrá recurso de revocatoria, ante el mismo órgano que dictó la resolución, con apelación en subsidio ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Para interponerse ambos recursos hay un plazo de 3 días hábiles, con posterioridad a la notificación.

El Tribunal Fiscal Administrativo, deberá resolver dentro del término máximo de un año.

Ahora bien, es importante señalar que la doctrina ha indicado que este tipo de sanción, como lo es el cierre de negocios, confronta la libertad de empresa, la propiedad privada y violenta el derecho al trabajo, ya que perjudica a los trabajadores de los comercios que sean cerrados.

Otra parte de la doctrina, señala que la posibilidad de sancionar al contribuyente infractor con el cierre de negocios y, posteriormente, con alguna sanción penal, violenta el principio de non bis in ídem, ya que contraviene la prohibición de imponer una doble sanción a la comisión de un mismo hecho, en las mismas circunstancias y en el mismo momento.

Procedimientos No Sancionatorios

Antes de iniciar el apartado de los Derechos de los Contribuyentes, es necesario señalar que la interacción del sujeto pasivo con la Administración Tributaria, no siempre es una actividad contenciosa.

Existen procedimientos en los que se requiere un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria, pero dicho pronunciamiento no acarrea la imposición de una sanción.

Estos procedimientos, además de no ser sancionatorios, no son contenciosos, y se motivan en la necesidad de obtener la garantía de la seguridad jurídica con respecto a los alcances de un pronunciamiento de la Administración Tributaria o la aprobación de una situación de hecho.

Algunos de los procedimientos no contenciosos y no sancionatorios son:

Procedimientos para la resolución de peticiones.

Procedimientos para consultas.

Derechos y Garantías del Contribuyente

Parte de la doctrina considera que la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, introdujo una reforma que dotó a la Administración Tributaria de potestades excesivas. Aunado a esta situación, se introduce el Capítulo II y el Artículo 171, llamado: “Derechos de los Contribuyentes”, en el que se constituyen los derechos generales de los sujetos pasivos, frente a la Administración Tributaria. En el artículo 172 de la Ley se indica:

La Administración Tributaria en su actividad deberá respetar los derechos y las garantías del contribuyente, establecidas en el artículo anterior, así como en el resto del ordenamiento jurídico, integrado por las normas escritas y no escritas necesarias para garantizar un equilibrio entre la eficiencia y la dignidad, la libertad y los demás derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política.

De aquí se desprende la preocupación del legislador por establecer el equilibrio frente a una relación jurídica que pareciese favorecer al Fisco.

Es importante recoger los derechos más significativos, los cuales son:

Derecho al Debido Proceso

Debe entenderse como la secuencia de actos procesales, dirigida de forma imparcial, garantizando a las partes igualdad de condiciones, e igualdad de oportunidades para ejercer su defensa valiéndose de todos los medios autorizados por la ley para la ejecución de dicho acto de defensa.

Para Hernández (2008) existen varios conceptos del debido proceso. Pero lo entiende como un procedimiento judicial justo, que es aplicable no solo a los procesos penales, sino, además, a todos los procesos sancionatorios judiciales administrativos.

Evidentemente, para que haya un debido proceso, se debe ajustar el procedimiento administrativo y judicial tributario, al siguiente esquema:

El Principio de Intimación

Es un acto procesal por medio del cual se apercibe al sujeto pasivo de la existencia de la posible comisión de una infracción administrativa formal o material.

El sujeto que debe intimar al sujeto pasivo, es el juez o director del proceso. El sujeto pasivo deberá conocer la infracción formal o material cuya realización se le atribuye.

La intimación por el delito de Fraude a la Hacienda Pública, la deberá realizar un Juez Penal.

El Principio de Imputación

Consiste en la acusación formal de una conducta típica, antijurídica y culposa o dolosa que se le atribuye al sujeto pasivo.

El Derecho de Audiencia

La audiencia permite al sujeto pasivo, comparecer, lo que a su vez logra un acercamiento entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, mediante el cual se puede ejercer el Derecho de Defensa. Este derecho es fundamental del sujeto pasivo,

para hacerse escuchar con respecto a la posible comisión de la infracción administrativa o el delito que se le atribuye.

El Derecho de Defensa

El Derecho de Defensa está regulado en el artículo 184 de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión tributaria, cuando indica la existencia de las siguientes garantías:

- Razonabilidad del ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente.
- Obligación de la Administración Tributaria de analizar toda la prueba ofrecida. La denegatoria de lo anterior devendrá en nulidad absoluta del procedimiento.
- Admisibilidad de todos los medios de prueba indicados en el Código Procesal Civil, con excepción de la Confesión de los servidores de la Administración Tributaria.
- Admisión de Representación de los plazos que estipula la ley.
- Obligación de la Administración Tributaria de pronunciarse sobre todos los alegatos y pruebas aportadas.

De acuerdo a estos aspectos, el contribuyente podrá aportar toda la prueba necesaria para demostrar su inocencia, siempre y cuando no sea un abuso procesal mediante la utilización de tácticas dilatorias.

El Principio de Amplitud de la Prueba

El artículo 184 de la Ley de marras, señala que el contribuyente podrá hacer uso de todos los medios de prueba indicados en el Código Procesal Civil, menos el uso de la Confesión de los Funcionarios de la Administración Tributaria.

Cervantes (2013) cita a Parajeles y expone como medios de prueba los “materiales, personales y sensoriales” (Cervantes, 2013, Obt Cit p.281).

El Impulso Procesal de Oficio

En el artículo 181 de la Ley de marras, se establece que: “La Administración Tributaria deberá conducir el procedimiento con la intención de lograr un máximo de celeridad y eficiencia, dentro del respeto del ordenamiento jurídico y los derechos e intereses legítimos del contribuyente”.

El Derecho a no declarar contra sí mismo

Este derecho está consagrado en el artículo 36 de la Constitución Política, a través del cual se protege el derecho del contribuyente a no declarar información auto incriminatoria.

En materia penal, se señala que “nadie está obligado a declarar contra sí mismo”, y de ahí nace todo un debate de la doctrina costarricense tributaria, ya que se disputa que el artículo 83 de la Ley de marras señala una sanción por el “Incumplimiento en el suministro de información”.

Es evidente que esta sanción, condiciona al contribuyente a proveer información que lo puede incriminar posteriormente, bajo pena de una sanción. Por ende, se estaría presente ante una renuncia tácita del derecho por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria.

Presunción a favor del contribuyente

Este principio o derecho está expuesto en el artículo 180 de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria.

Este derecho obliga a la Administración Tributaria, no solo a probar los ingresos, o actos constitutivos de la obligación tributaria (hecho generador) sino también debe demostrar la culpabilidad de la comisión del ilícito tributario.

Derecho a la Información y Asistencia por parte de la Administración Tributaria

Este derecho se encuentra expresado en el artículo 30 de la Carta Magna, que reza: "...se garantiza el libre acceso a los departamentos administrativos con propósito de información sobre asuntos de interés público".

Este artículo sustenta los siguientes derechos:

Derecho a la Información en sentido estricto

El artículo 173 de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, establece el derecho del sujeto pasivo de estar informado con respecto a la jurisprudencia administrativa, emitida por las direcciones generales, sus dependencias y los tribunales administrativos.

Además, el texto de la norma, impone a la Administración a disponer el texto íntegro de las consultas, los fallos o las sentencias dictadas por los tribunales administrativos, las directrices internas interpretativas, resoluciones de carácter general, entre otros.

Derecho de acceso al expediente administrativo

El artículo 183 de la Ley de marras, consagra el derecho de acceso al expediente administrativo.

Este expediente podrá ser accesible para las personas legitimadas o por una persona autorizada por la persona legitimada.

Derecho a no aportar los documentos presentados y recibidos, que deberían contratarse en poder de la administración actuante

Este derecho está basado no solo en la garantía del cumplimiento de los demás derechos, sino también en la celeridad, para garantizar una justicia pronta y cumplida.

Es así que la Ley N° 8220, del 4 de marzo del 2002, que fue publicada el 11 de marzo del mismo año, denominada “Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos”, establece en su segundo artículo: “La información que presenta un administrado ante una entidad, órgano o funcionario de la Administración Pública, no podrá ser requerida de nuevo por estos, para ese mismo trámite u otro en esa misma entidad u órgano”.

En este caso se le obliga a la Administración Pública que actúe como custodio de la información provista por el administrado, con la finalidad de garantizar el acceso a la justicia pronta, cumplida y sin denegación.

Derecho a la confidencialidad de la información aportada a la Administración Tributaria

Cervantes (2013) señala que la información provista, como lo son los estados financieros, declaraciones juradas, registros contables, entre otros, por el contribuyente a la Administración, deberá custodiarse con la mayor diligencia, ya

que esta información, forma parte del ámbito privado de la actividad económica del contribuyente.

Derecho de hacerse acompañar por un profesional competente en materia tributaria, para que lo aconseje y asesore en el proceso, sin que esto constituya una obligación para el contribuyente

Es evidente que el Derecho de Defensa, no podría hacerse ejercer debidamente, si el sujeto pasivo de la relación tributaria, no cuenta con la capacidad de interpretar las conductas típicas que se le atribuyen como contribuyente y las sanciones aplicadas.

Es por esto, que el contribuyente, tendrá el derecho de hacerse acompañar por el patrocinio letrado de un profesional en Derecho, con experiencia en materia tributaria, para que haga uso de su derecho de defensa técnica.

Además, podría hacerse acompañar por otros profesionales en materia tributaria, como lo podrían ser los contadores, administradores o financieros, ya que la norma no excluye, sino que más bien, le da la oportunidad al contribuyente de demostrar su inocencia, ejerciendo de la mejor manera su derecho de defensa.

CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO

En este capítulo se expone el tipo de investigación y el enfoque utilizado en el análisis de la información y la interpretación de los resultados.

Se detallan las fuentes de información utilizadas y la categorización hecha para las variables del presente estudio.

La metodología establece la forma en que se realiza la investigación para conocer los procedimientos de control de ingresos y la forma en que se tienen que implementar una guía en la materia.

3.1 PARADIGMA POSITIVO

Tradicionalmente se ha mencionado dos grandes paradigmas en la labor de investigación: el positivista y el naturalista. Estos dos paradigmas se relacionan con las dos principales corrientes filosóficas: el realismo o positivismo y el idealismo o naturalismo, respectivamente (Dobles, Zúñiga y García, 2013, p. 95).

3.2. ENFOQUE CUANTITATIVO

Se trata de una investigación de tipo cuantitativa, es decir intenta medir la realidad externa mediante una serie de instrumentos, que se consideran objetivos. Generalmente esto implica la medición, lo que en sí misma es la descomposición de los fenómenos en cierta unidad para conocerlos en detalle, lo que le da un

enfoque cuantitativo. Se parte de que la realidad se puede medir de forma objetiva, y por eso los avances en las ciencias.

El método del presente trabajo investigativo es inductivo, ya que se comprueba a partir de la interpretación de los indicadores de las variables, de esta forma parte de lo particular a lo general. La información recolectada comprueba los indicadores así estos a su vez verifican las variables y se abarca el tema (Hernández, Fernández y Baptista, 2006). En otras palabras de acuerdo a la información específica y su agrupación se llega a una serie de conclusiones generales.

3.3. TIPO DE INVESTIGACIÓN

Está investigación es descriptiva. Para Hernández, Fernández y Baptista (2006):

Los estudios descriptivos miden de manera más bien independiente los conceptos o variables a las que se refieren. Aunque desde luego, pueden integrar las mediciones de cada una de dichas variables para decir cómo es y cómo se manifiesta el fenómeno de interés. (p. 61)

Es decir se quiere tener un panorama de una determinada situación, detallar los diferentes componentes de una situación, en este caso referido a los componentes y el tratamiento contable de acuerdo con la NIC 12

En este caso el marco Mega está dado por el sistema tributario del país, el Macro por la dirección nacional de tributación directa, y el Micro por las PYMES que tienen que aplicar la NIC 12.

3.4. SUJETOS Y FUENTES DE INVESTIGACIÓN

3.4.1. Unidades de análisis o sujetos de estudio

Las unidades de análisis están constituidos por las PYMES que tienen que reportar sus ingresos y gastos a la dirección Nacional de Tributación Directa.

3.4.2. Sujetos y fuentes de información

Los sujetos están constituidos por Contadores Públicos y Privados debidamente encuestados, Gerente e Inspectores de la Administración Tributaria en Puntarenas y el personal de los departamentos de contabilidad de las Pymes, así como otras jefaturas y departamentos relacionados con la contabilidad de la institución que puedan brindar información sobre el tema. A esto se unen expertos en el tema en Costa Rica que indiquen la forma en que se deben aplicar.

Para el desarrollo del proyecto se utilizarán diversas fuentes de información, es decir, recursos que contienen datos, ya sea formal o informal, escrito, oral e incluso en multimedia, los cuales servirán de fundamento al estudio. Estas fuentes, a su vez, se dividen en primarias y secundarias.

Fuentes secundarias

Se fundará en documentos como trabajos de graduación, leyes y reglamentos aplicables a la institución, que brinden el contexto y los elementos

teóricos que permitan elementos analíticos e históricos que servirán en el análisis de resultados.

Fuentes primarias

La principal fuente de información se obtendrá de los Contadores Públicos y Privados debidamente encuestados, Gerente e Inspectores de la Administración Tributaria en Puntarenas y los funcionarios de las unidades de administración financiera y contable por medio de cuestionarios, la información obtenida será de suma importancia para tener un conocimiento claro de los procesos para el registro de las transacciones actuales. A esto se unirá el criterio de expertos.

La investigación documental es también punto relevante para el desarrollo del proyecto, se analizarán los procedimientos y políticas contables aplicables a la NIC 12.

3.5. SELECCIÓN POBLACIÓN Y MUESTRA.

Esta investigación se realiza con un total de 86 personas; 1 Gerente de la Administración Tributaria; 1 Inspector de la Administración Tributaria, 24 Contadores (Públicos o Privados) y 60 Funcionarios de Departamentos Contables – Financieros de Compañías - PYME

3.6. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.

Se utilizarán los cuestionarios, y la recopilación documental, así como entrevistas.

Se define el cuestionario como indica Tamayo (2001): “El instrumento formado por una serie de preguntas que se contestan por escrito, a fin de obtener la información necesaria para la realización de una investigación.” (p.208).

Se utilizarán preguntas estructuradas que se puedan aplicar a diferentes profesionales o expertos en el tema (sin que ello excluya cierta flexibilidad) en este caso los profesionales, así como al investigador y los entrevistados. También habrá algunas abiertas que los funcionarios contestan libremente, que tiene como finalidad profundizar en los motivos de las respuestas cerradas.

Se trata de esta manera, que los funcionarios respondan a una serie de preguntas que les realiza el investigador, referido al tema de investigación para obtener información relevante, donde el investigador tiene la función de explicar el objeto de aplicación del instrumento y aclarar dudas. La hoja de cotejo: Trata de un cuadro donde están los principales datos que se quieren conseguir con las políticas y procedimientos que están en material escrito, y que sirven para sistematizar la información y luego cuantificarla.

Una hoja de observación. Esto para anotar la forma en que se realiza el registro de los ingresos sin contraprestación en la actualidad.

3.7. DEFINICIÓN CONCEPTUAL, OPERATIVA E INSTRUMENTAL DE LAS VARIABLES.

Objetivo	Variable	Definición conceptual	Definición instrumental	Definición operacional
Establecer el conocimiento de las normas contables nacionales e internacionales en la declaración del impuesto de la renta.	Conocimiento de las normas contables nacionales e internacionales	Es la comprensión de las normas contables nacionales e internacionales.	Aplicación de cuestionario	Tipos de procedimientos Calificación
Definir el nivel de conocimiento y aplicación de la NIC 12	Nivel de conocimiento y aplicación de la NIC 12	Es la comprensión de las norma contable NIC y como se aplica en el país	Aplicación de cuestionario	Tipos de procedimientos Calificación
Indicar las dificultades que se presentan en la declaración del impuesto de	Dificultades que se encuentran en la declaración	Son los inconvenientes hallados para poder aplicar la norma	Aplicación de cuestionario	Aplicación de aplicar ajustes conciliatorios Exclusión o inclusión de algunos ingresos o gasto realiza

Objetivo	Variable	Definición conceptual	Definición instrumental	Definición operacional
la renta ante las autoridades tributarias con relación a la NIC 12.				en los ajustes conciliatorios de la empresas, por considerarlos no gravables Reconocimiento del impuesto sobre la renta que se devengaría si el ingreso o gasto objeto de conciliación
Elaborar una guía para la presentación de los ajustes conciliatorios de acuerdo a la NIC 12 en la declaración sobre el impuesto de la renta.	Guía	Es una estructura que explica en brevedad que hacer con la NIC 12	Con base en objetivos anteriores	Con base en objetivos anteriores

3.8 PROCEDIMIENTO DE ANÁLISIS

Con los cuestionarios se procede a tabular las preguntas cerradas, las preguntas abiertas se reagrupan y también se cierran. Al final se elaboran cuadros y gráficos con números absolutos y porcentajes.

En las preguntas abiertas se constató que todos los datos que fuesen relevantes y separándolos de acuerdo a cada segmento o unidad de análisis. Después se analizó cada segmento y se realizó una comparación constante entre cada respuesta que conformaba el texto, buscando las similitudes para lograr una comparación entre las respuestas de los (as) participantes. Con esta información se establecieron relaciones que dieron significado a cada categoría de acuerdo a la información recolectada. Posteriormente éstas se agruparon por coincidencias y diferencias, con estos datos se sacaron los números absolutos y los porcentajes.

Las hojas de cotejo se cuentan, y luego se suma cada aspecto registrado. Debe aclararse que puede haber más aspecto en una hoja de cotejo que en otra, lo que interesa es que se tengan un total que no solo permita tabular, sino poder hacer una serie de sobre el registro y control de los aportes

A la información obtenida se le realiza una triangulación entre las entrevistas, las hojas de cotejo y los conceptos del marco teórico de acuerdo a los objetivos de la investigación. Esto permitirá encontrar diferencias y similitudes que servirán en información más completa de los objetivos y un mejor análisis en la exposición de los resultados y las recomendaciones.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS

En este capítulo se realizará el análisis de la información recolectada con el fin de evaluar la NIC 12 al igual que los procedimientos de uso y de control del mismo para conocer la razonabilidad de los estados financieros.

Se realizó a través de la interpretación de los resultados obtenidos por medio de las encuestas al personal con conocimiento financiero contable.

4.1. APLICACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS

Se analizó cada respuesta mediante un cuadro resumen con la información específica recopilada, y se visualiza por medio de una gráfica y finalmente se efectuó la interpretación correspondiente a las respuestas recopiladas.

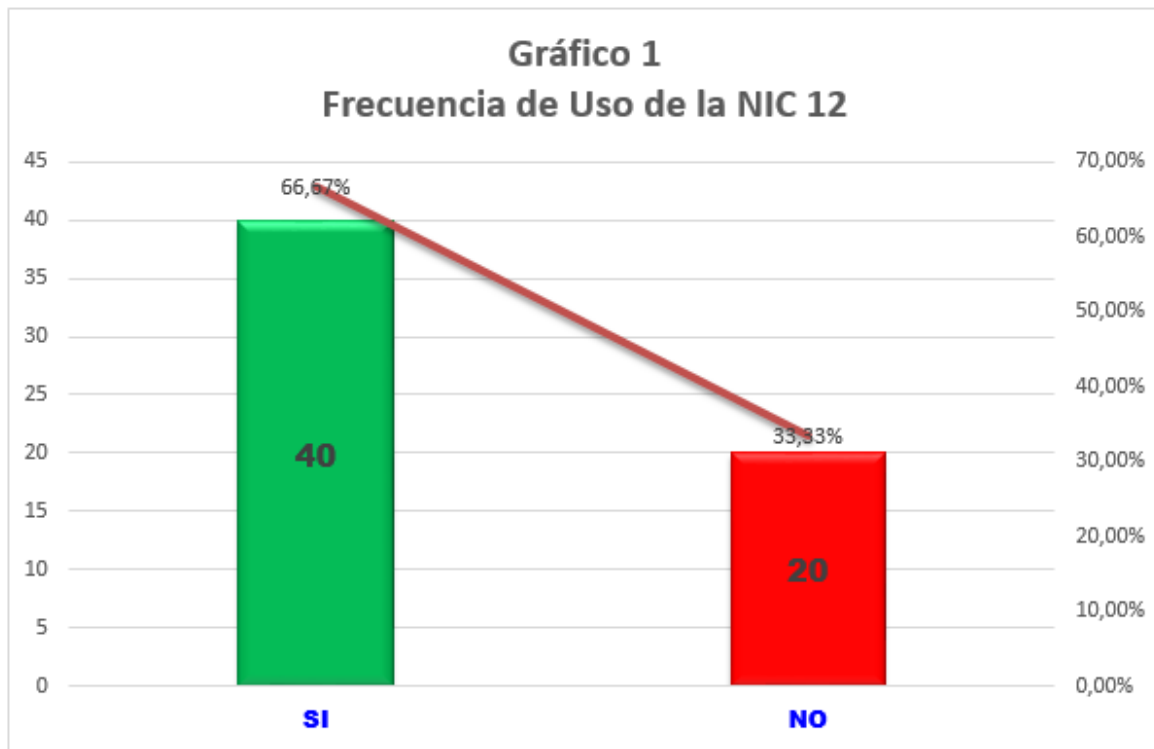
4.2. TABULACIÓN DE LOS DATOS (CUADROS Y GRÁFICOS) E INTERPRETACIÓN.

4.2.1. Utilización de la NIC 12.

Cuadro 1: Frecuencia de uso la NIC 12

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	40	66,67%
NO	20	33,33%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en Diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en Diciembre 2016.

Interpretación:

Con base en los datos recopilados y el gráfico mostrado se determina que el 67% del departamento utiliza la NIC 12 frecuentemente lo que nos indica que es indispensable en el día a día de los usuarios, el otro 33% no lo utiliza a menudo o del todo en su jornada laboral.

4.2.2 La NIC 12 y su aplicación a la compañía.

Cuadro 2: Opinión sobre la existencia de política de utilización de la NIC 12 en la compañía

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	30	50,00%
NO	30	50,00%
TOTAL	60	100,00%



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

Con la aplicación de esta pregunta y según los datos recopilados, el gráfico mostrado se determina que el 50% de la población considera hay una política de aporte adecuado a la empresa mientras el otro 50% considera que no es apropiado. Con lo que se deduce que de acuerdo a las funciones de utilización de la NIC 12 se adecua a las necesidades.

4.2.3 Evaluación de la política de utilización de la NIC 12.

Cuadro 3: Apreciación de los entrevistados sobre la política de aporte de la compañía

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
MUY BUENO	0	0,00%
BUENO	10	16,67%
REGULAR	40	66,67%
MALO	10	16,67%
MUY MALO	0	0,00%
TOTAL	60	100,00%



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

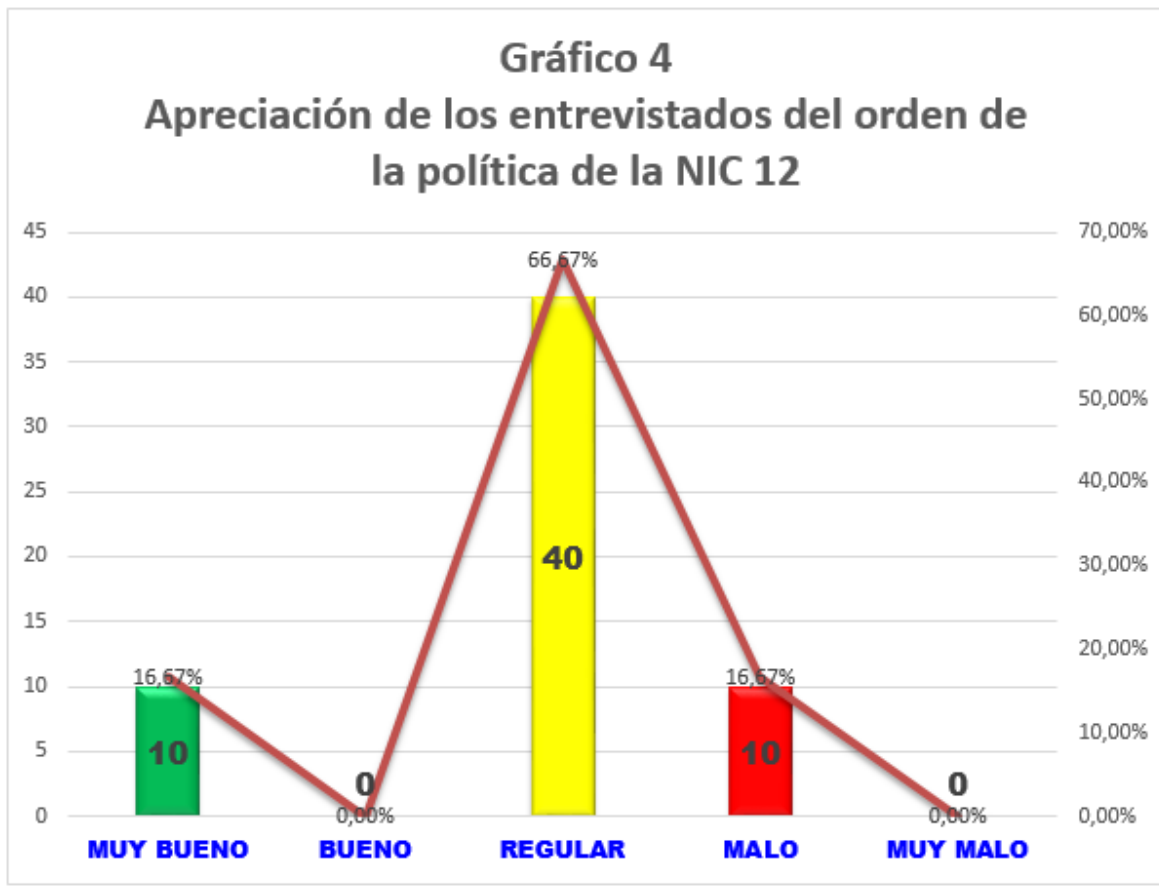
Interpretación: De acuerdo a la información adquirida y el gráfico anterior se determina, que el 67% cree que la política de la NIC 12 de la compañía es regular mientras que el 17% bueno y el otro 17% malo, lo que nos indica que 40 de 60 personas consideran que la política no es la mejor para utilizarla diariamente.

4.2.4 Apreciación política de utilización de la NIC 12.

Cuadro 4: Apreciación de los entrevistados del orden de la política de la NIC 12 contable

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
MUY BUENO	10	16,67%
BUENO	0	0,00%
REGULAR	40	66,67%
MALO	10	16,67%
MUY MALO	0	0,00%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

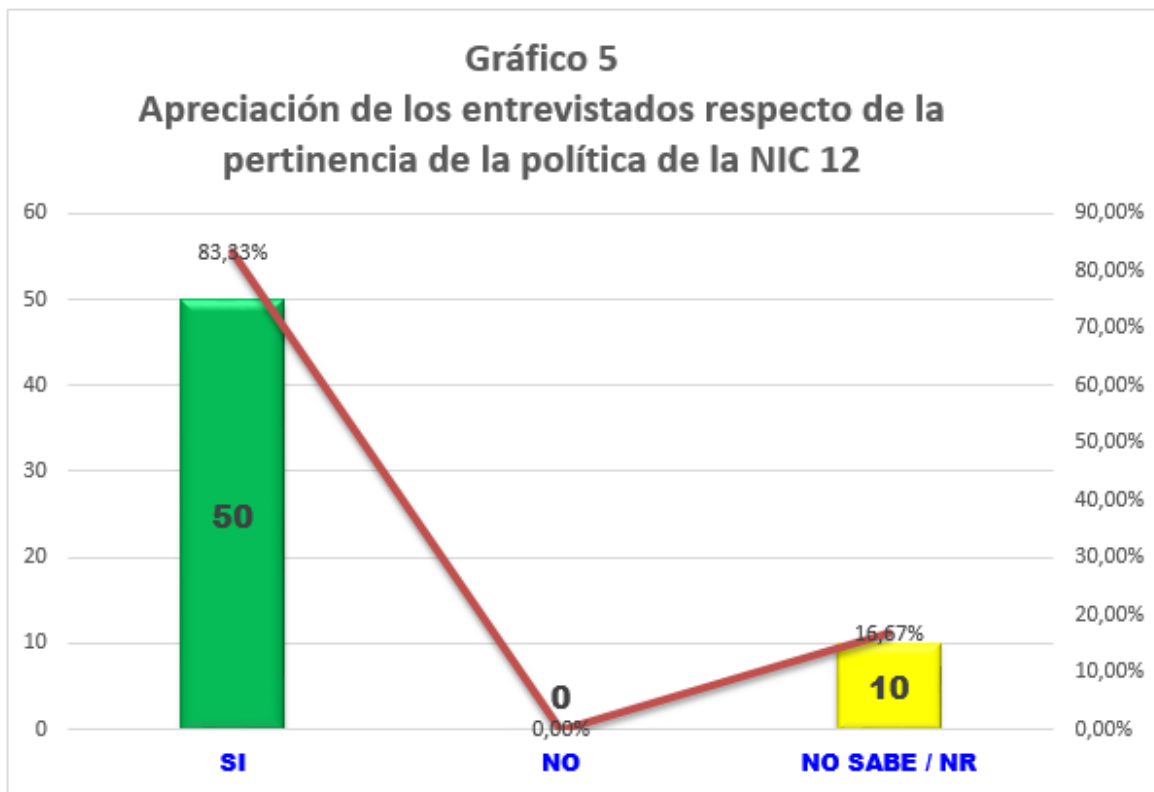
Interpretación:

La opinión de los encuestados según los datos anteriores y el gráfico mostrado, determina que el 17% opinan que la política de utilización de la NIC 12 es muy buena, el 67% regular y el 17% malo. Lo que nos da como referencia que el orden de la política contable necesita mejoras en el orden del mismo.

4.2.5 Pertinencia de la política de la NIC 12.

Cuadro 5: Apreciación de los entrevistados respecto de la pertinencia de la política de la NIC 12

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	50	83,33%
NO	0	0,00%
NO SABE / NR	10	16,67%
TOTAL	60	100,00%



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación: Los datos compilados y el gráfico mostrado establecen que el 83% de los encuestados consideran que se debe ser más pertinente la política utilización de la NIC 12 mientras que el 17% no respondió o no sabía. Esto no da como resultado que la política contable esta poco estructurada.

4.2.6 Utilidad de la política de utilización de la NIC 12.

Cuadro 6: Opinión de lo utilidad de la política de utilización de la NIC 12.

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	60	100,00%
NO	0	0,00%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

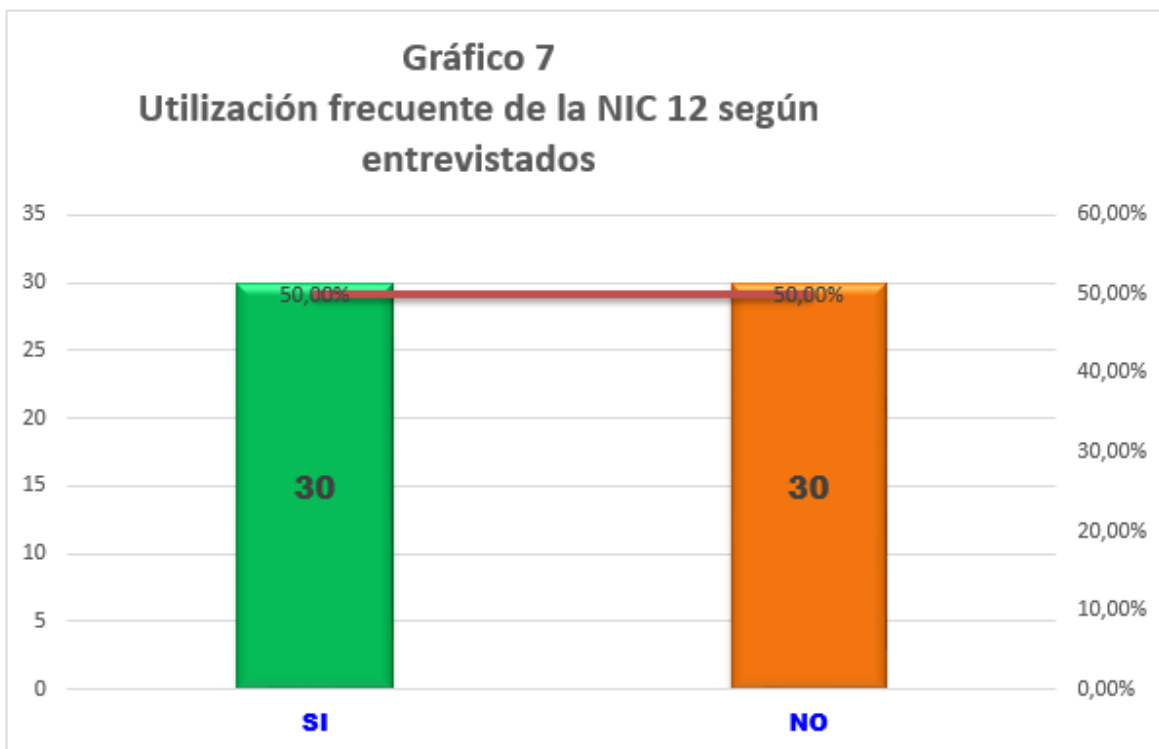
De acuerdo a las respuestas y el gráfico mostrado se determina que el 100% del departamento financiero-contable considera que una mejor utilización política contable mejoraría su trabajo diario. Esta respuesta indica que la NIC 12 debe manejarse de manera diferente entre las compañías.

4.2.7 Utilización en la NIC 12

Cuadro 7: Utilización frecuente de procedimientos contables de NIC 12, según entrevistados

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	30	50,00%
NO	30	50,00%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

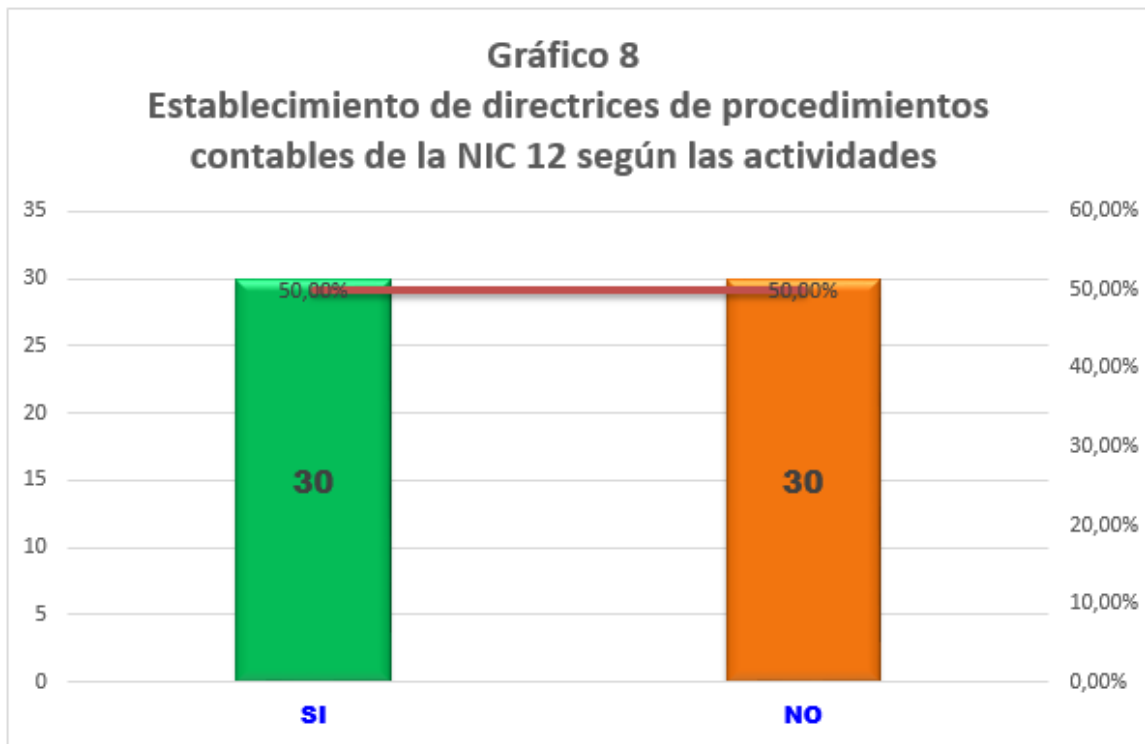
De acuerdo a los datos recopilados y el gráfico anterior se determina que el 50% la población utiliza a menudo o frecuentemente procedimientos contables donde usa la NIC 12, según entrevistados, mientras que el otro 50% no lo utiliza a menudo o no lo utiliza del todo.

4.2.8 Establecimiento de directrices de procedimientos contables de la NIC 12 según las actividades.

Cuadro 8: Opinión de entrevistados respecto al establecimiento de directrices de procedimientos contables de la NIC 12.

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	30	50,00%
NO	30	50,00%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2017.

Interpretación:

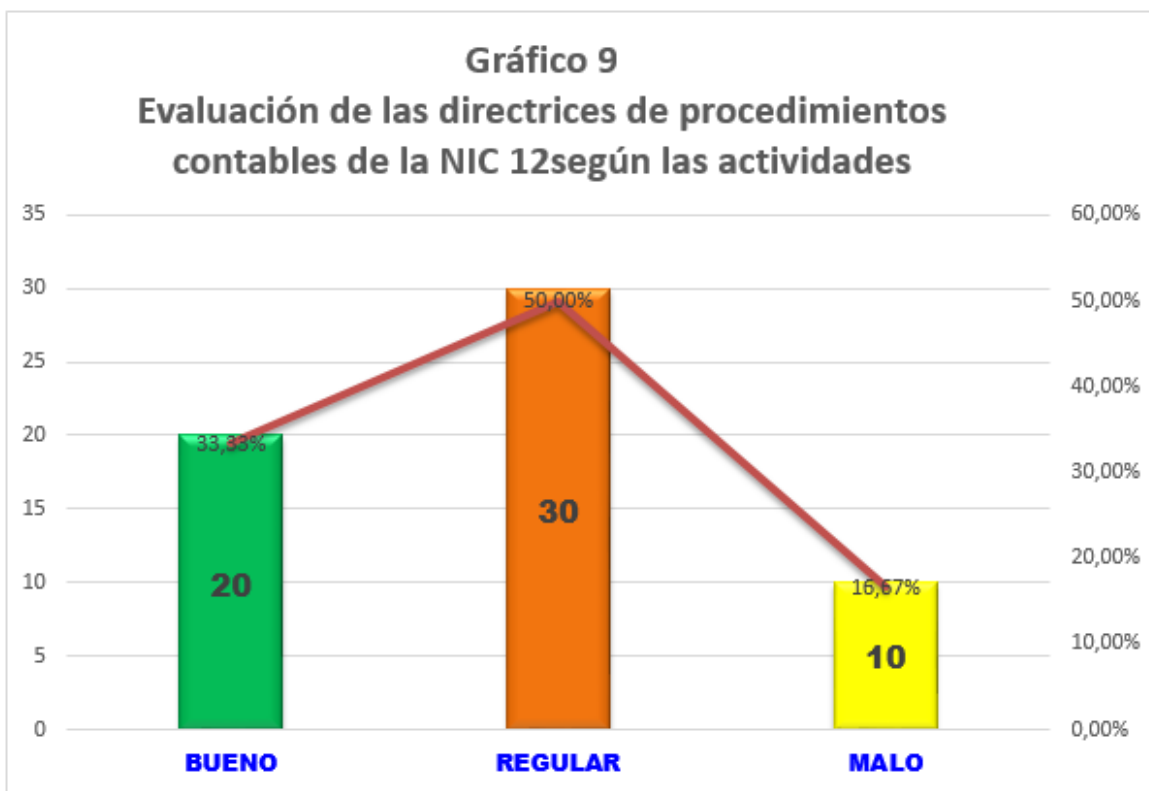
Con base a las respuestas del departamento y el gráfico mostrado se determina que el 50% cree que las directrices de procedimientos contables de la NIC 12 son adecuadas según las actividades de la compañía, sin embargo el otro 50% considera que no es el más adecuado. Esto nos demuestra que necesita mejoras en el uso de la NIC 12.

4.2.9 Evaluación de las directrices de procedimientos contables de la NIC 12según las actividades

Cuadro 9: Evaluación de las directrices de procedimientos contables de la NIC 12según las actividades

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
BUENO	20	33,33%
REGULAR	30	50,00%
MALO	10	16,67%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

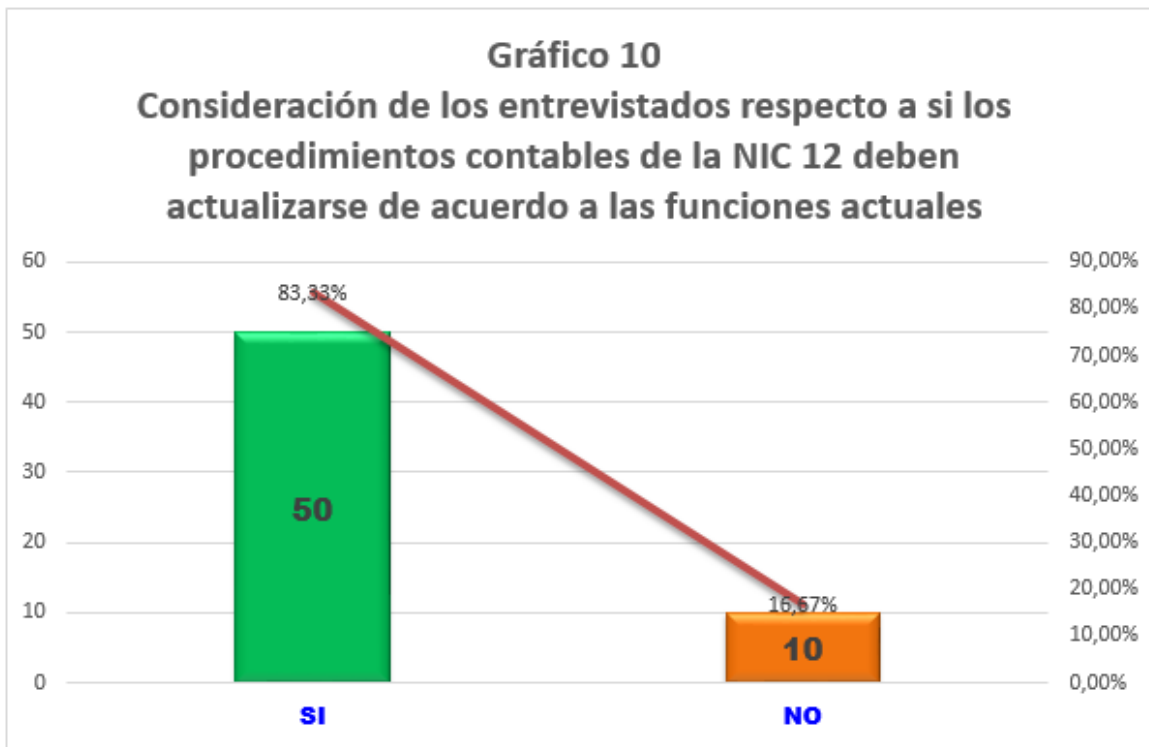
Según los datos recopilados y el gráfico anterior se determina que el 50% encuestado piensa que la evaluación de las directrices de procedimientos contables de la NIC 12 según las actividades es regular, el 33% bueno y el restante 17% que es malo, estos resultados indican que no cubre los requerimientos de los colaboradores.

4.2.10. Actualización de los procedimientos contables de la NIC 12 respecto al aporte

Cuadro 10: Consideración de los entrevistados respecto a si los procedimientos contables de la NIC 12 deben actualizarse de acuerdo a las funciones actuales

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	50	83,33%
NO	10	16,67%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

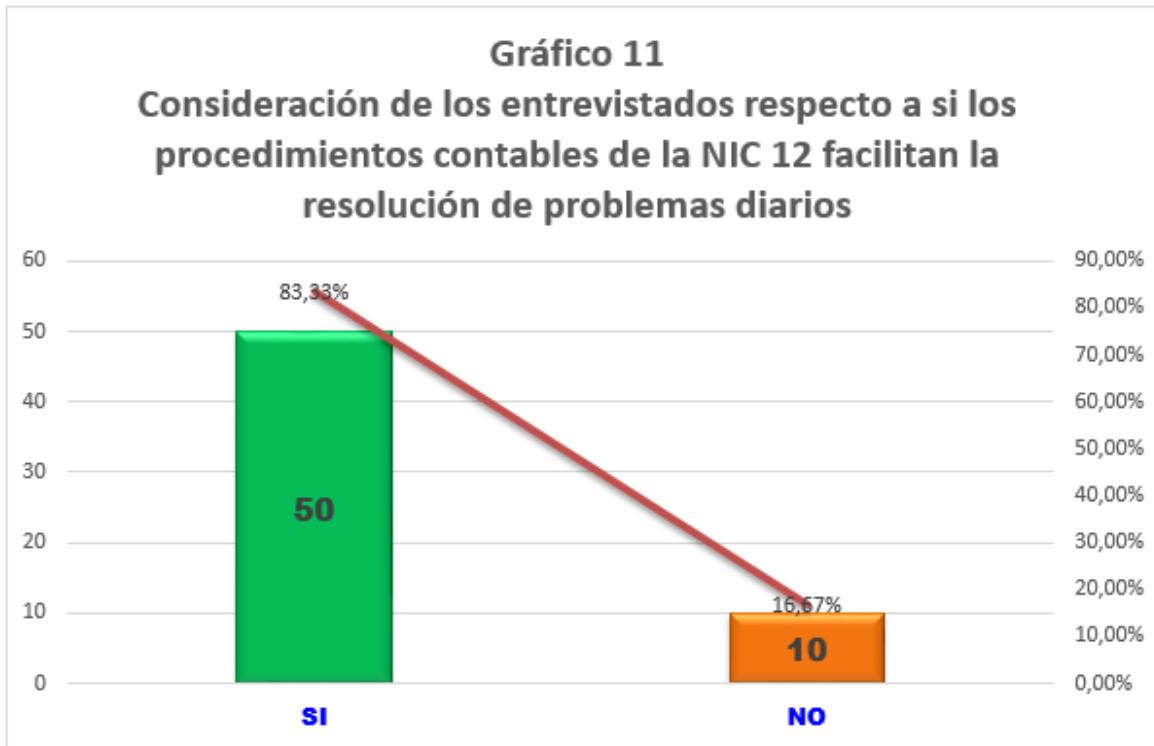
La aplicación de esta pregunta a los encuestados y el gráfico mostrado determina que, el 83% de los encuestados creen que los procedimientos contables de los aportes deben de ser actualizados de acuerdo a las funciones diarias mientras que el 17% considera que no; por lo cual no cubren las necesidades actuales del departamento financiero-contable.

4.2.11 Procedimientos contables de la NIC 12 y los problemas diarios.

Cuadro 11: Consideración de los entrevistados respecto a si los procedimientos contables de la NIC 12 facilitan la resolución de problemas diarios

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	50	83,33%
NO	10	16,67%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

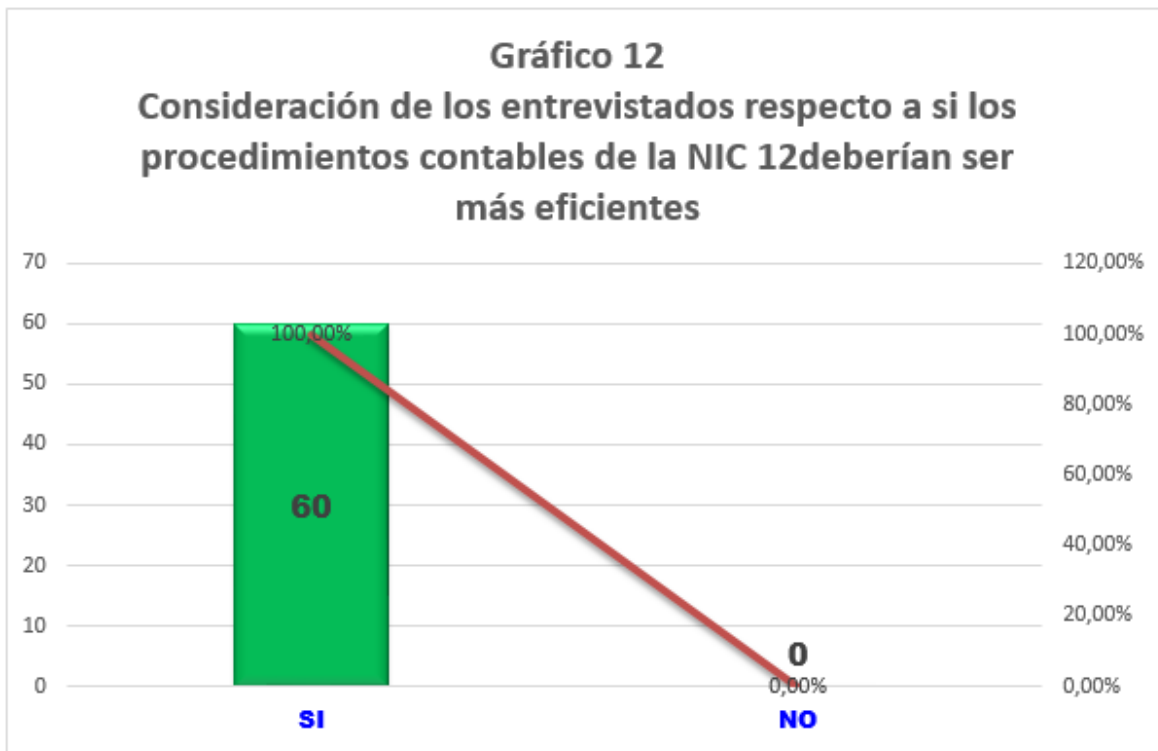
Con base en los datos recopilados y el gráfico mostrado se determina que el 83% de los encuestados considera que si los procedimientos contables de la NIC 12 facilitan la resolución de problemas diarios haciendo que sean más sencillos de resolver y el 17% no sabía o no respondió. Esto resalta la importancia mejorar la aplicación de la NIC 12 para facilitar las labores.

4.2.12 Eficiencia de los procedimientos contables de la NIC 12 respecto de los problemas diarios.

Cuadro 12: Consideración de los entrevistados respecto a si los procedimientos contables de la NIC 12 deberían ser más eficientes

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	60	100,00%
NO	0	0,00%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

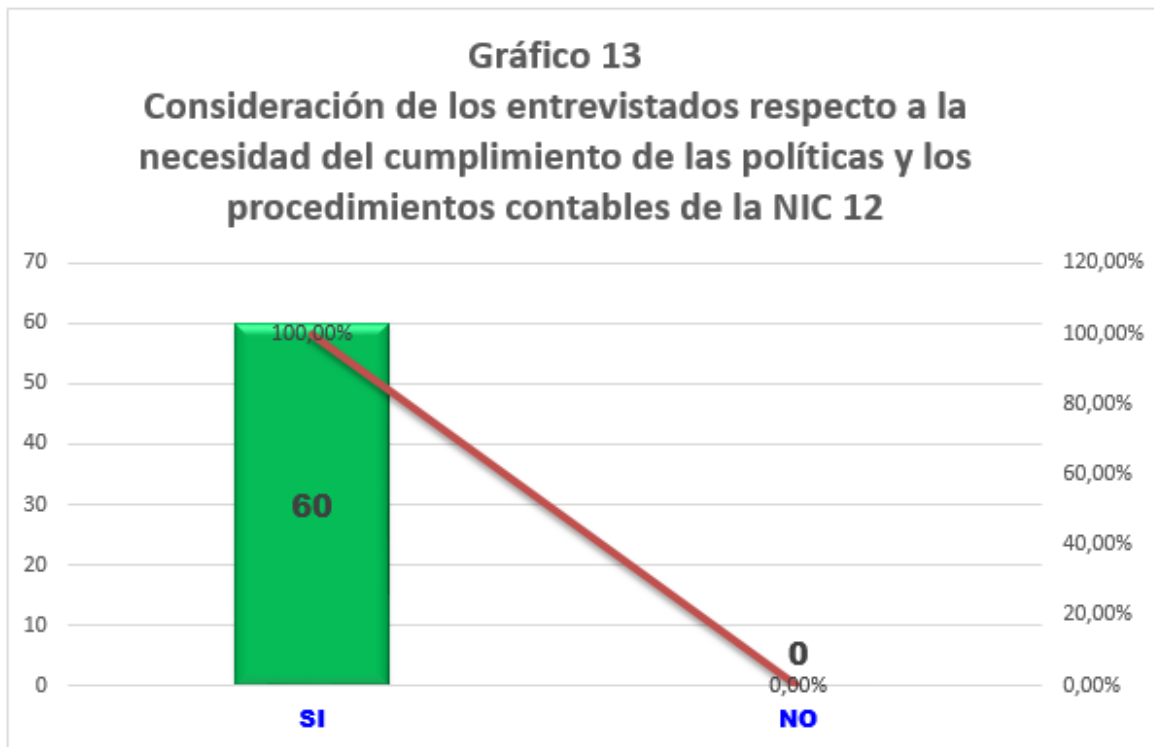
De acuerdo a las respuestas y el gráfico anterior se determina que el 100% del departamento financiero-contable considera que los procedimientos contables de la NIC 12 deberían ser más eficientes. Esta respuesta indica que todo el personal esta anuente a mejorarlos siempre y cuando respondan a las necesidades de cada puesto.

4.2.13 Importancia del manual operativo de la NIC 12.

Cuadro 13: Consideración de los entrevistados respecto a la necesidad del cumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de la NIC 12

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	60	100,00%
NO	0	0,00%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

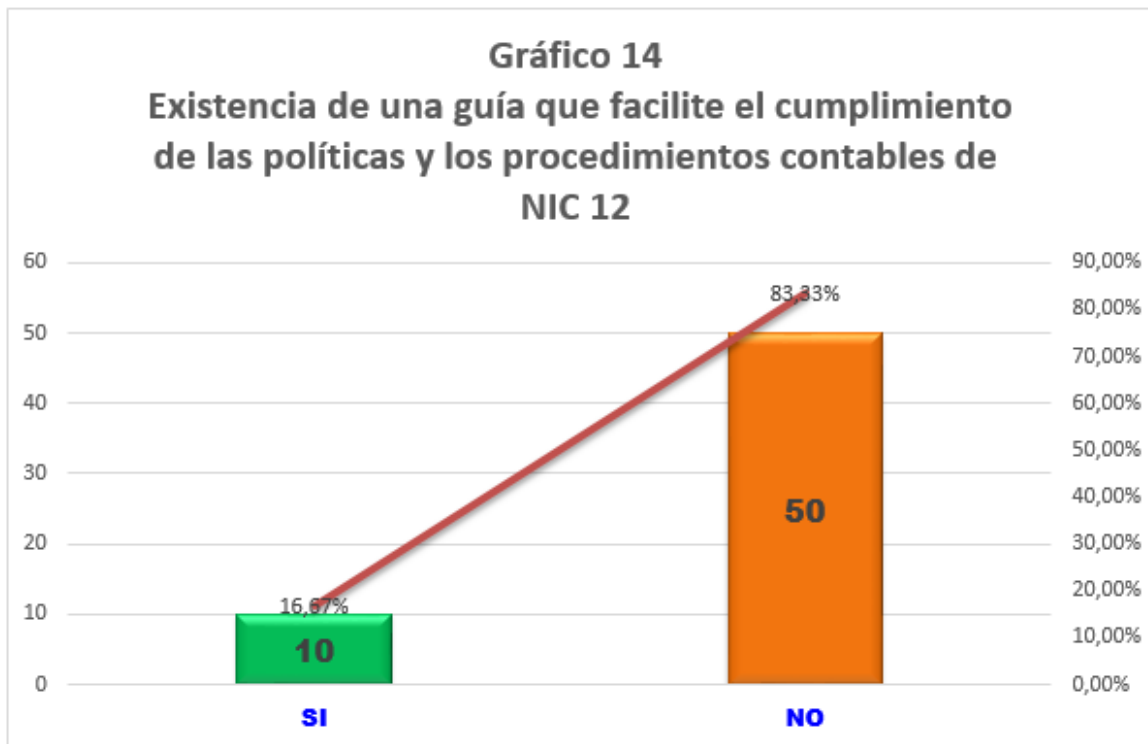
De acuerdo a las respuestas de los colaboradores de las empresas y el gráfico anterior, el 100% de la población cree en la necesidad del cumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de la NIC 12.

4.2.14 Existencia de una guía que facilite el cumplimiento de la NIC 12.

Cuadro 14: Existencia de una guía que facilite el cumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de la NIC 12

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	10	16,67%
NO	50	83,33%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

Con la aplicación de esta pregunta y en base al grafico no existe una guía que facilite el cumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de la NIC 12 que resuelva los problemas diarios de la compañía (opinión del 83% de los encuestados) y solo el 17% cree que sí. Esto implica la mejora en este aspecto de los procedimientos.

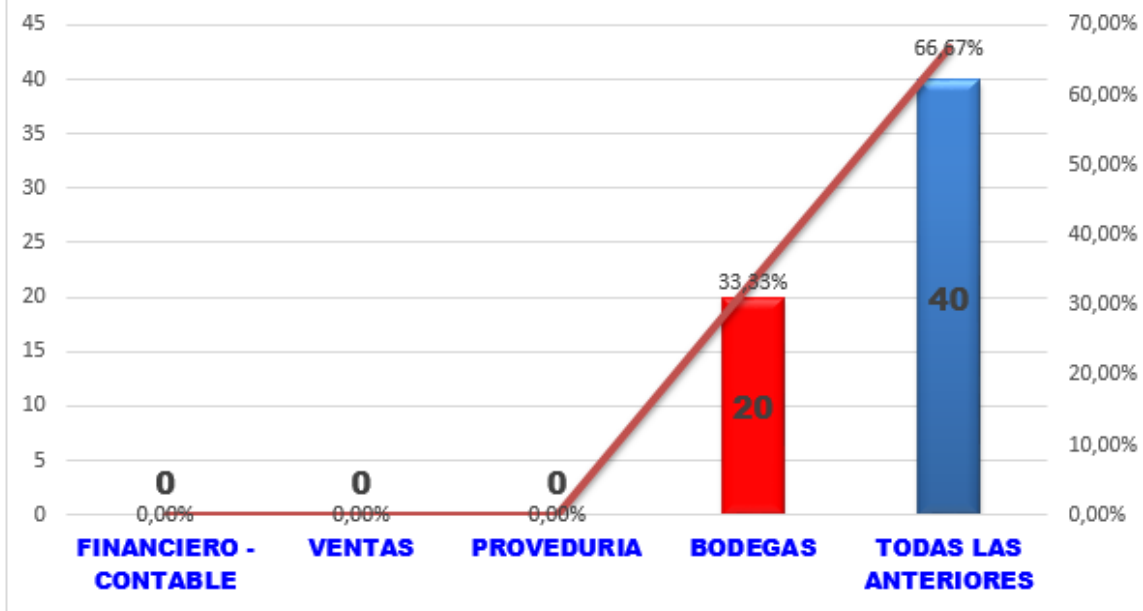
4.2.15 Incumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de NIC 12

Cuadro 15: Incumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de NIC 12

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
FINANCIERO - CONTABLE	0	0,00%
VENTAS	0	0,00%
PROVEDURIA	0	0,00%
BODEGAS	20	33,33%
TODAS LAS ANTERIORES	40	66,67%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Gráfico 15
Incumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de NIC 12, según área de trabajo



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

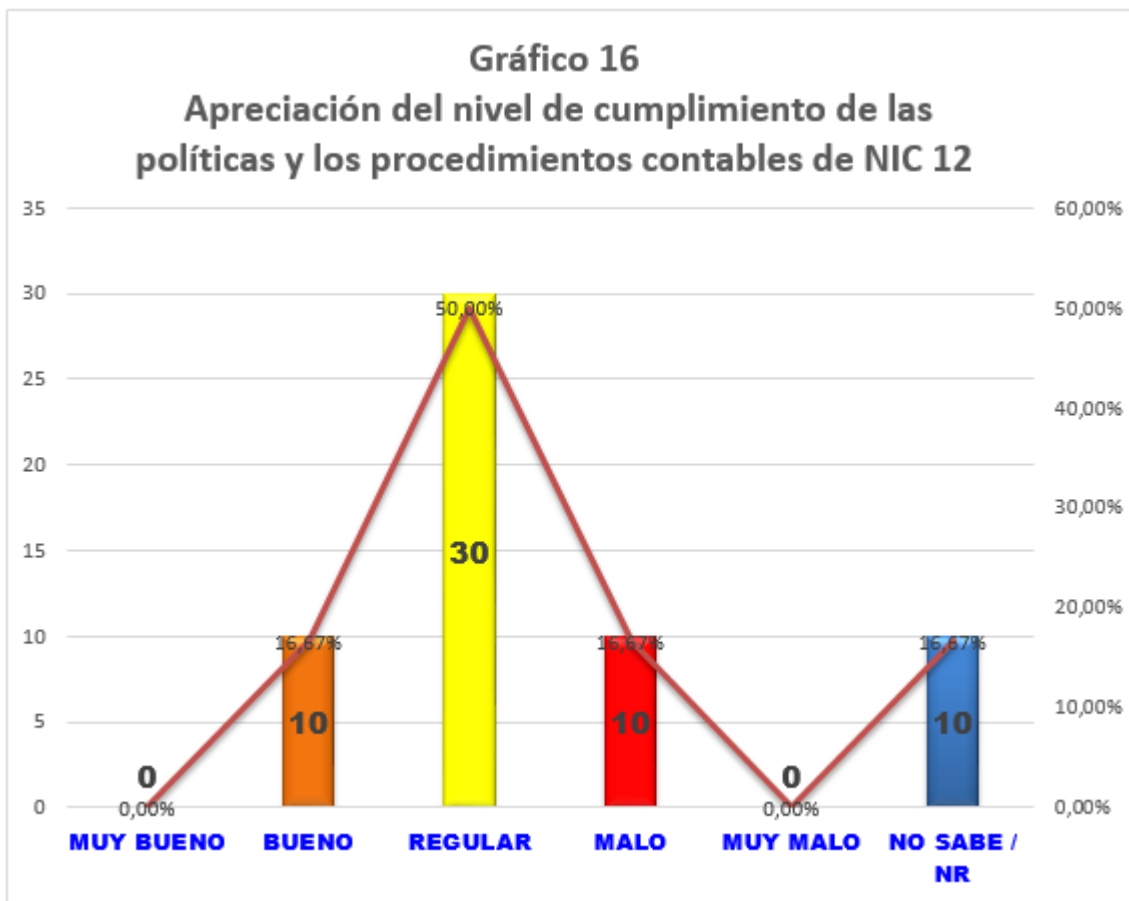
Según el criterio de los encuestados y el gráfico mostrado el 67% estima que incumplen todas las áreas y el 33% que el área de bodega, lo que nos indica que el área de bodega es la más propensa a esta deficiencia.

4.2.16 Apreciación del nivel de cumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de NIC 12

Cuadro 16: Apreciación del nivel de cumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de NIC 12

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
MUY BUENO	0	0,00%
BUENO	10	16,67%
REGULAR	30	50,00%
MALO	10	16,67%
MUY MALO	0	0,00%
NO SABE / NR	10	16,67%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

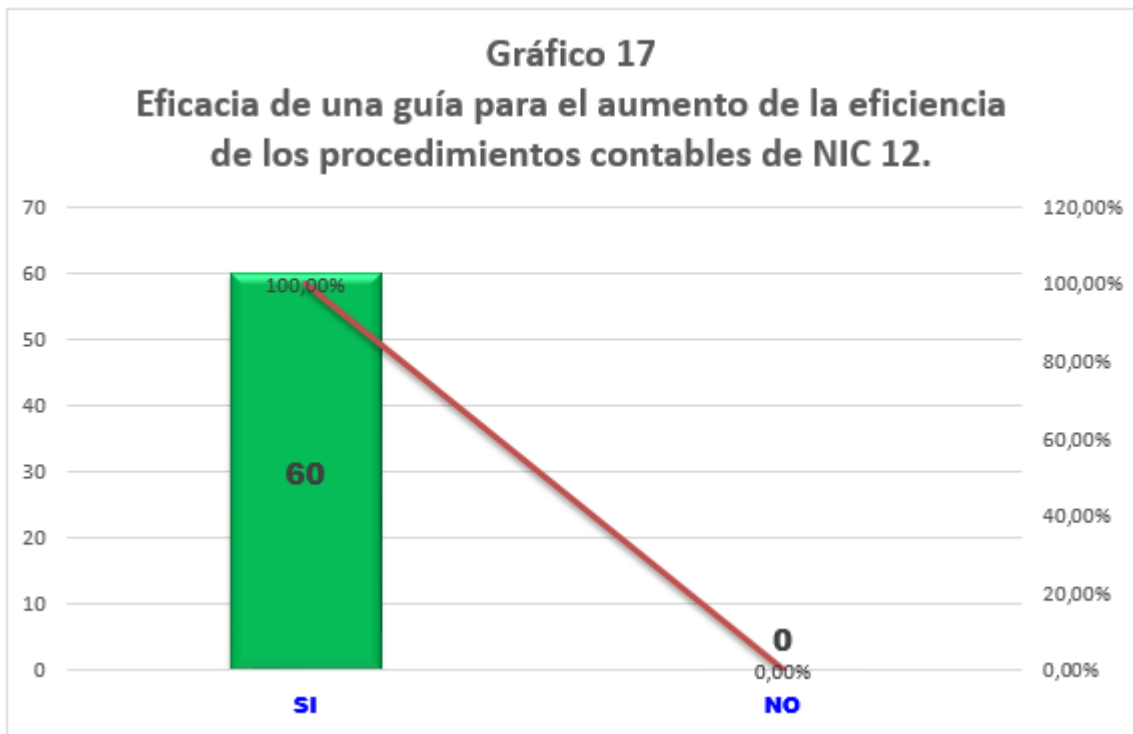
De acuerdo a las respuestas de la población consultada el 50% considera que el nivel de cumplimiento de las políticas y los procedimientos contables de la NIC 12 es regular, mientras que el otro 50% es bueno, malo y no responde. Estas respuestas demuestran que no cubre los requerimientos de todo el personal.

4.2.17. Eficacia de una guía para el aumento de la eficiencia de los procedimientos contables de NIC 12.

Cuadro 17: Eficacia de una guía para el aumento de la eficiencia de los procedimientos contables de NIC 12.

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	60	100,00%
NO	0	0,00%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

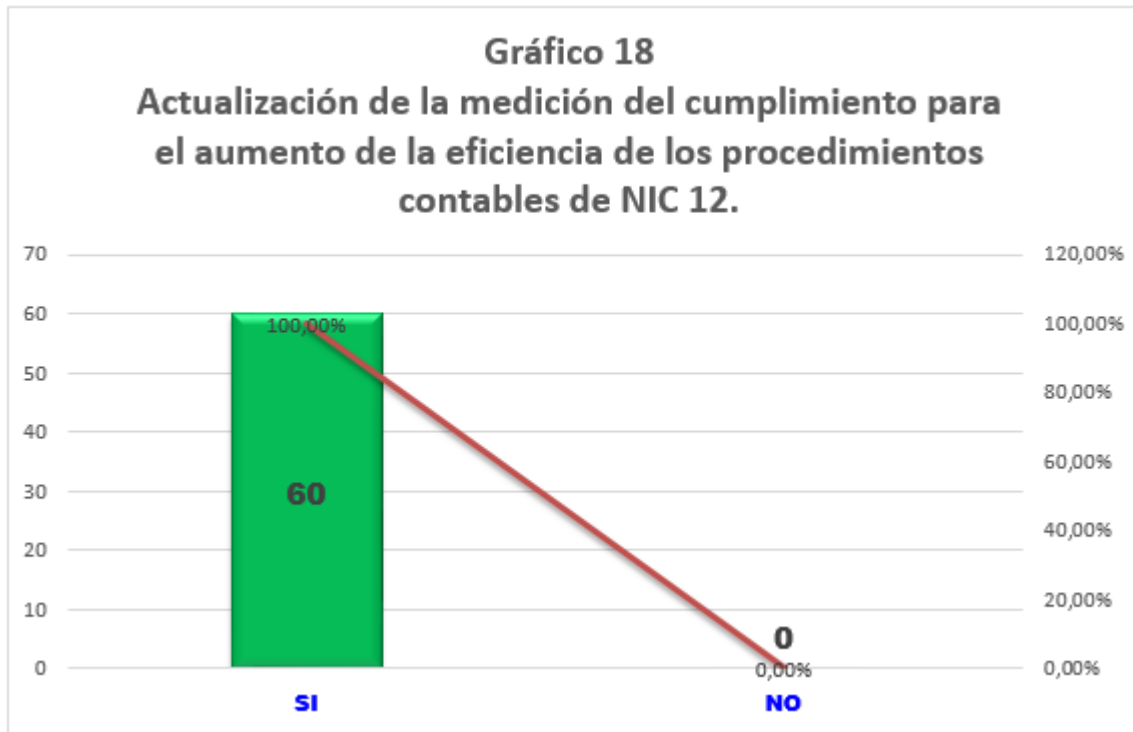
La información que presenta el gráfico es contundente; 60 personas que equivale al 100% consideran que su trabajo mejoraría con una guía para los procedimientos contables de NIC 12, esto indica la importancia de la misma.

4.2.18. Actualización de la medición del cumplimiento para el aumento de la eficiencia de los procedimientos contables de NIC 12.

Cuadro 18: Actualización de la medición del cumplimiento para el aumento de la eficiencia de los procedimientos contables de NIC 12.

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	60	100,00%
NO	0	0,00%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

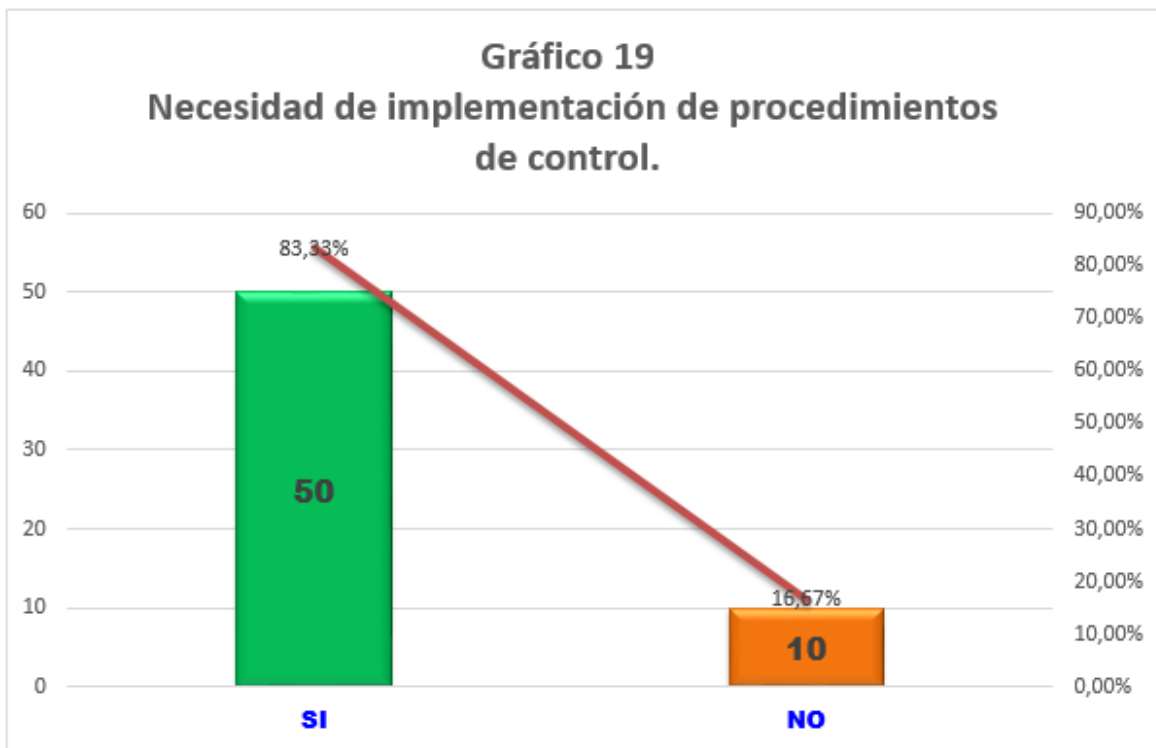
De acuerdo a los criterios de los encuestados y el grafico anterior, el 100% recomendaría la actualización de la medición del cumplimiento para el aumento de la eficiencia de los procedimientos contables de NIC 12. Lo que indica que no el óptimo para su utilización diariamente.

4.2.19. Necesidad de implementación de procedimientos de NIC 12.

Cuadro 19: Necesidad de implementación de procedimientos de la NIC 12.

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	50	83,33%
NO	10	16,67%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

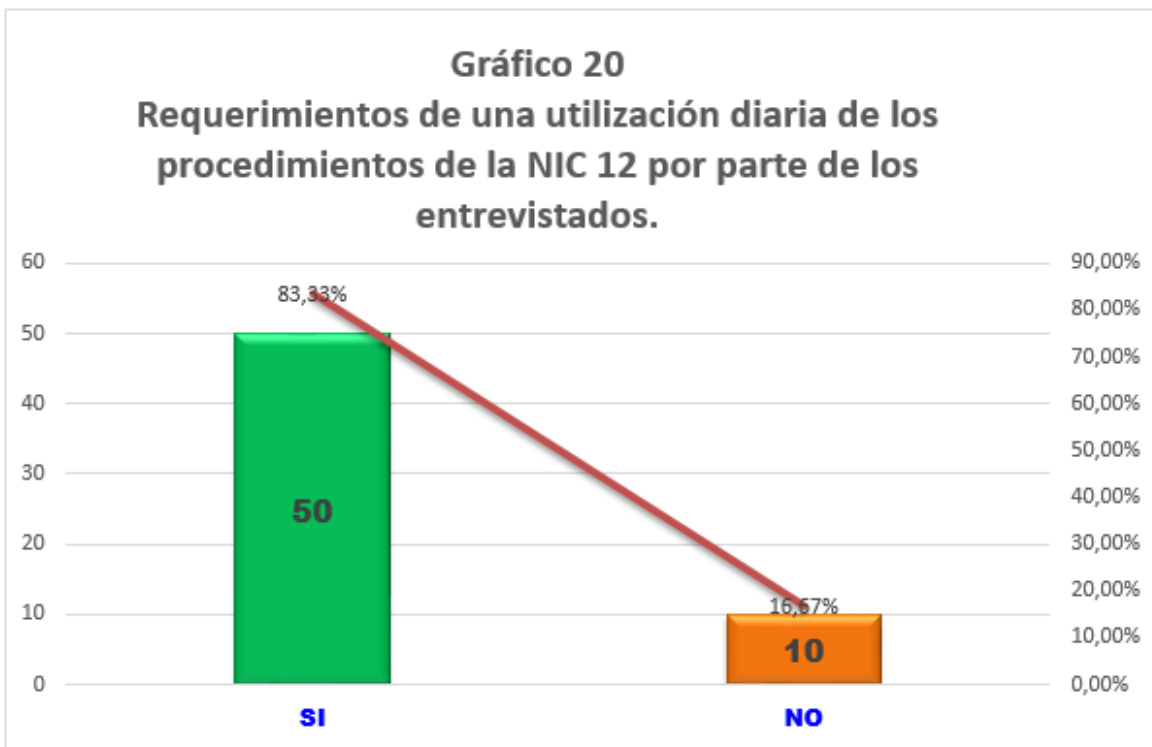
Con base en los datos recopilados y el gráfico mostrado se determina que el 83% responde a un sí y el 17% a un no, que se requieren procedimientos de la NIC 12 y la gran mayoría de la población conoce de su necesidad.

4.2.20. Actividades diarias con los procedimientos de control.

Cuadro 20: Requerimientos de una utilización diaria de los procedimientos de la NIC 12 por parte de los entrevistados

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	50	83,33%
NO	10	16,67%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

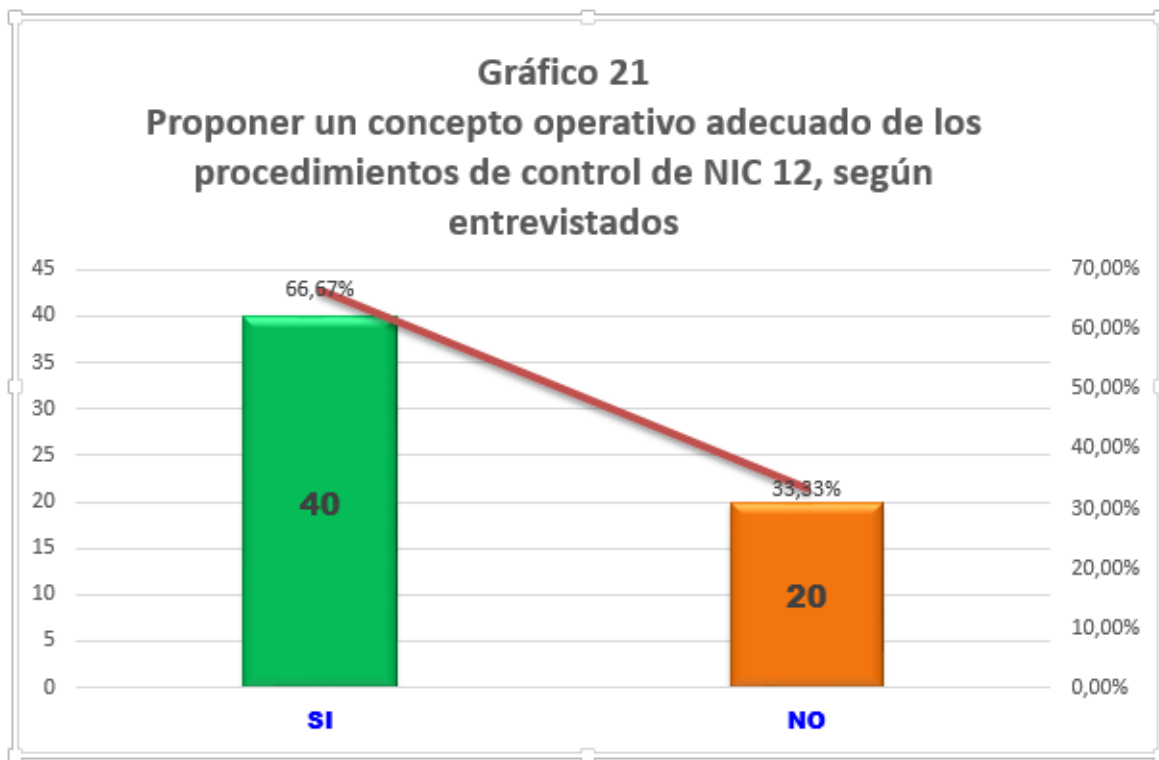
Según la pregunta realizada al departamento financiero-contable, cincuenta de sesenta personas que corresponde al 83% responden que se tienen que tener procedimientos para aplicar la NIC 12, mientras que solo diez personas equivalentes al 17% dicen que no se requiere en sus funciones diarias en la compañía.

4.2.21. Procedimientos de aplicación de la NIC 12 según las actividades.

Cuadro 21: Proponer un concepto operativo adecuado de los procedimientos de control de NIC 12, según entrevistados

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	40	66,67%
NO	20	33,33%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

Según los encuestados y el grafico, se muestra que del total de la población, el 67% cree que se requiere proponer un concepto adecuado de los procedimientos de control de NIC 12, según entrevistados y el 33% piensa que no, lo que nos indica que se puede mejorar ese aspecto.

4.2.22. Importancia de los procedimientos de control.

Cuadro 22: Opinión de los entrevistados de implementar una guía detallada para la NIC 12

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	60	100,00%
NO	0	0,00%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

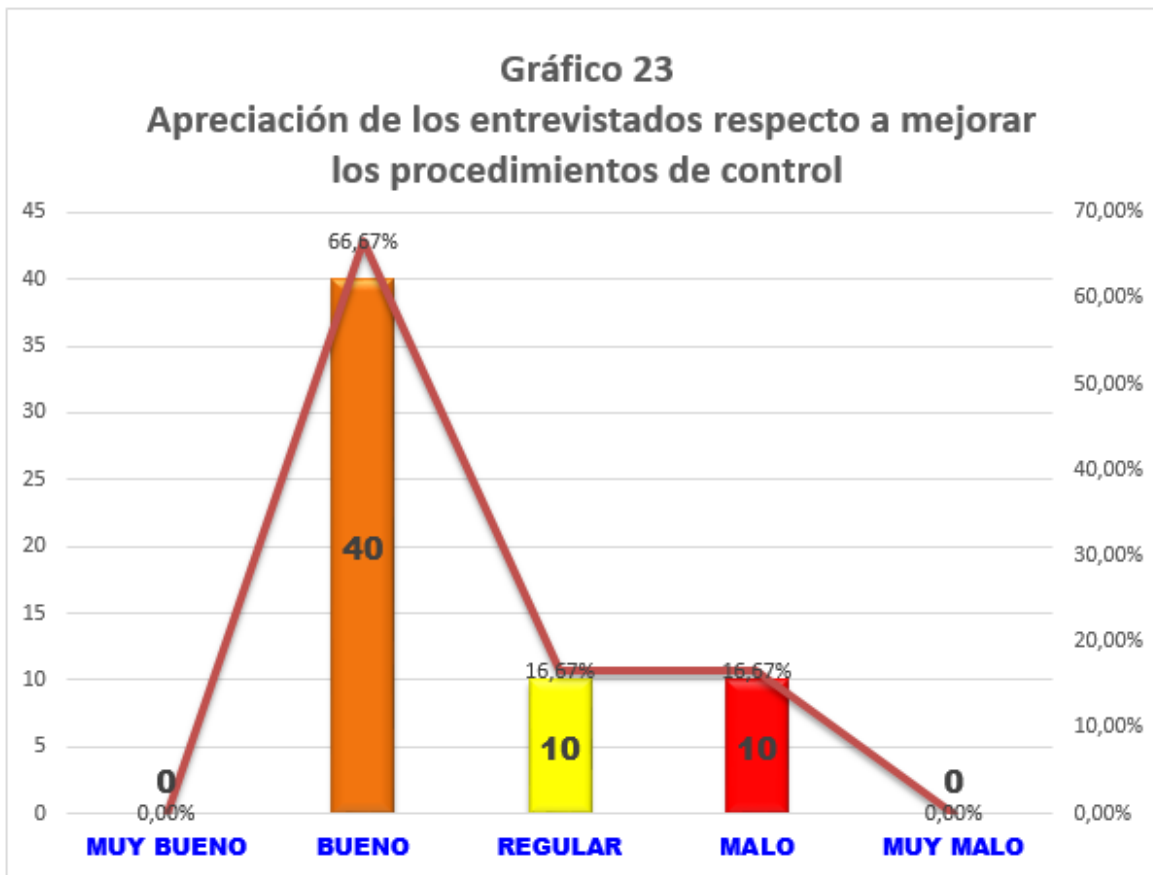
De acuerdo a los datos recopilados y al gráfico mostrado se puede detectar con claridad que el 100% de los encuestados están de acuerdo en que se implemente una guía detallada para el NIC 12; este aporte es importante para las actividades de la empresa.

4.2.23 Apreciación de los procedimientos de control.

Cuadro 23: Apreciación de los entrevistados respecto a mejorar los procedimientos de control

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
MUY BUENO	0	0,00%
BUENO	40	66,67%
REGULAR	10	16,67%
MALO	10	16,67%
MUY MALO	0	0,00%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación:

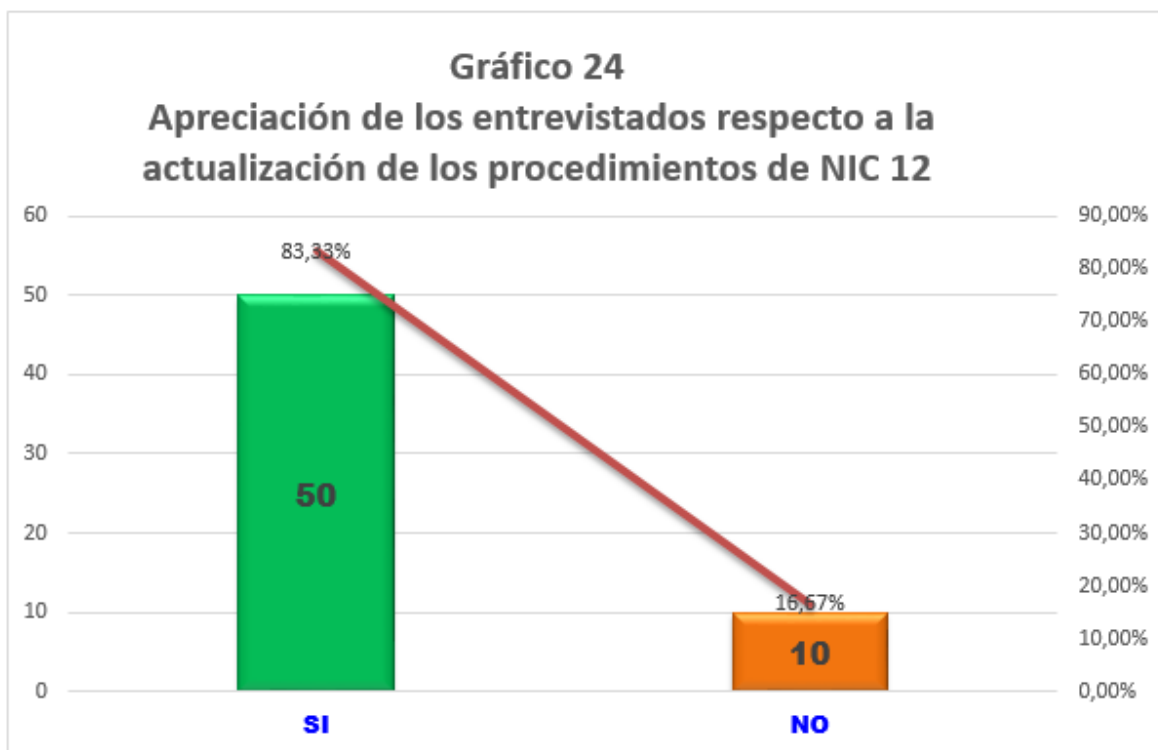
De acuerdo a los datos recopilados y el grafico mostrado del total de encuestados, el 67% responde bueno, 17% regular y 17% malo, por lo tanto indica los requerimientos de los entrevistados para mejorar los procedimientos de la NIC 12.

4.2.24 Actualización de los procedimientos de control de la aplicación de la NIC 12

Cuadro 24: Apreciación de los entrevistados respecto a la actualización de los procedimientos de NIC 12

Respuesta	Cantidad	Porcentaje
SI	50	83,33%
NO	10	16,67%
TOTAL	60	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta aplicada en diciembre 2016.

Interpretación: Con base a las respuestas de los colaboradores y el grafico realizado se deduce que 50 personas respondieron con un sí (83%) y 10 personas con un no (17%) de acuerdo a esto la mayoría de los encuestados creen que los procedimientos de control de la NIC deben de actualizarse.

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

Políticas

Se concluye que existen políticas relativas a la NIC control interno a nivel de la asociación, que se cumplen, sin embargo el conocimiento de las mismas, así como el cumplimiento centran un punto de madurez que les permita estar en un porcentaje mayor a 90% seguros que las políticas son efectivas y además que todos las conocen.

Se detectan deficiencias a nivel de capacitación de los empleados, relacionadas con las políticas en el nivel general, por lo que la propuesta incorpora mejoras en la capacitación de los procedimientos y su documentación, que permitan a las personas tener una guía de las actividades y procesos que conforman sus tareas diarias.

Procedimientos

Existen procedimientos contables que contemplan la NIC, sin embargo, algunos según el estudio de las respuestas obtenidas, no pueden ser considerados adecuados, ya que no existen procedimientos que permitan examinar si el cumplimiento de los procedimientos es correcto.

Grado de efectividad en el cumplimiento de las políticas y los procedimientos

En este momento, según lo que se determina en el análisis de las respuestas obtenidas en la aplicación de las herramientas metodológicas, no existe una

efectividad en el cumplimiento de las políticas y los procedimientos relativos a la aplicación de la NIC45 en las empresas derivadas inicialmente de las falta de procedimientos y al desconocimiento por parte de en las algunos de los trabajadores de las políticas contables.

5.2. RECOMENDACIONES

De acuerdo a toda la información recopilada en la investigación anterior y a los resultados los de la misma se propone:

Propuesta o aporte del objetivo 1:

1. Actualizar la NIC 12 contable de acuerdo a los requerimientos de la compañía y las normas internacionales de contabilidad.
2. Ordenar y distribuir las cuentas de la NIC 12.
3. Estandarizar la NIC 12 para todas las compañías.

Propuesta o aporte del objetivo 2:

4. Adecuar las operaciones de procedimientos contables de la NIC 12 de acuerdo a las actividades diarias de la empresa.
5. Actualizar los procedimientos contables de la NIC 12 para las necesidades de trabajo.

Propuesta o aporte del objetivo 3:

6. Adecuar los procedimientos operativos de acuerdo a las actividades diarias de la empresa.
7. Actualizar los procedimientos operativos de la NIC 12.

Propuesta o aporte del objetivo 4:

8. Actualizar los procedimientos de la NIC 12 de acuerdo a las clases de actividades

CAPITULO VI: PROPUESTA

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa.

El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de: (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y (b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros. El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado.

Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo. Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. Cuando sea

probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Medición Los activos y pasivos por impuestos diferidos: deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el periodo en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación. La medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados.

El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal, en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte, de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos.

Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la entidad recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja. Distribución Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos.

Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas.

El reconocimiento de los activos por impuesto diferido está sujeto a los requisitos específicos de la NIC 12. Estos requieren de un activo por impuesto diferido se reconozca en la medida en que sea probable que se recuperen a medidas que se revierte las diferencias temporarias. El análisis debe incluir: Un estudio de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos, cuando las diferencias temporarias imponibles están disponibles

La duración de períodos en los que se revertirán las diferencias temporarias para evaluar la recuperabilidad de los activos por impuesto diferido El reconocimiento de activos por impuesto diferido en los estados financieros intermedios. La recuperabilidad de los activos por impuesto diferido cuando existen diferencias temporarias imponibles Al evaluar si las ganancias fiscales en el futuro se

encontrarán disponibles para utilizar diferencias temporarias deducibles, pérdidas fiscales si utilizar o créditos fiscales, las Entidades deberán tener en cuenta diferentes elementos.

La NIC 12 en su párrafo 28 explica por ejemplo, que la existencia de diferencias temporarias imponibles con una entidad fiscal y con la misma entidad contribuyente es evidencia de que existirán ganancias fiscales futuras. Si estas diferencias temporarias imponibles compatibles se van a revertir en los mismos períodos que las diferencias temporarias deducibles o en períodos en los que las pérdidas fiscales pueden ser anteriores o posteriores, los activos por impuestos diferidos, deben ser reconocidos (NIC y 36). En otras palabras, los activos por impuestos diferidos, deben ser reconocidos, como mínimo, en la medida de las diferencias temporarias imponibles actuales que pueden anular los efectos de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Evaluar los períodos en los que existirán ganancias fiscales: Los activos por impuestos diferidos surgidos de pérdidas fiscales disponibles se reconocen si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias imponibles o no es convincente otra evidencia la existencia de beneficios fiscales disponibles (NIC 12.35).

Por lo tanto, las entidades pueden esperar durante varios períodos contables futuros para determinar si van a tener suficientes ganancias fiscales para justificar el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. En estas circunstancias, no hay ninguna restricción específica sobre el número de años que la entidad puede mirar hacia adelante («el período de búsqueda), a menos que haya una fecha en la que la disponibilidad de las bases imponibles negativas expira. Las incertidumbres del futuro significan que la evidencia que respalda los beneficios futuros en periodos

posteriores en general no será tan convincente que el de períodos anteriores, pero no hay ninguna regla en cuanto a la duración del período de observación. Esto depende de los hechos y circunstancias de la situación particular de que se trate. La falta de previsión detallada de beneficio no es necesariamente un impedimento para el supuesto de que las ganancias de los últimos años están disponibles para apoyar un activo por impuesto diferido. Si hay previsiones detalladas que muestran ganancias fiscales para los próximos tres años, puede que sea poco probable que los beneficios se reduzcan a cero en el cuarto año.

La cuestión clave es que las ganancias son probables y que hay pruebas convincentes para apoyar supuestos de la administración. Las proyecciones que realiza la entidad deben ser, por lo general, consistentes con las hipótesis utilizadas en otras áreas o ámbitos en los que se dispone de información financiera. Por ejemplo, se espera que los supuestos utilizados en los cálculos del valor en uso en las pruebas por deterioro de valor de propiedad, planta y equipo sean coherentes con los supuestos utilizados para determinar si un activo por impuesto diferido es recuperable. Reconocimiento de activos por impuestos diferidos en los estados financieros intermedios La recuperabilidad del activo por impuesto diferido debe ser re-evaluado al final de cada ejercicio con los criterios establecidos en el párrafo 36 de la NIC 12.

Si los resultados de reevaluación terminan en un aumento o en una reducción en el importe reconocido como activo por impuesto diferido, el cambio se registra en el resultado del ejercicio, salvo que se relaciona con otro componente de los estados financieros. La mayoría de los cambios en el importe de los activos por impuesto diferido reconocido por lo tanto afectan a la tasa efectiva promedio de una entidad, es decir, gasto por impuesto sobre la renta o de ingresos dividido por el resultado contable, tal como se define en el párrafo 86 de la NIC 12. Esto incluye tanto los

impuestos diferidos y los impuestos corrientes. La NIC 34 "Información Financiera Intermedia" requiere que una entidad aplique las mismas políticas contables en los estados financieros intermedios que aplica en sus estados financieros anuales (NIC 34.28).

El principio básico anterior sugiere que los activos por impuesto diferido deben ser probados para la valorización y ajustar según sea necesario al final del período del informe intermedio.

Así, por ejemplo, si una entidad determina al final de un período de información intermedia que un activo por impuesto diferido no reconocido previamente se podrá recuperar en su totalidad, parece que se debe reconocer un activo en el estado de situación financiera en ese período intermedio. Sin embargo, la entrada correspondiente en el resultado dará lugar a un aumento o disminución en la tasa efectiva de impuestos para ese período financiero intermedio. Esto aparentemente contradice el principio de medición específico para impuesto a las ganancias en los estados financieros intermedios, lo que requiere que el gasto por impuesto sobre la renta debe ser reconocido "en cada período intermedio sobre la base de la mejor estimación del tipo impositivo medio ponderado anual los ingresos previstos para el ejercicio completo... (NIC (c)). Por lo tanto, puede ser necesario un enfoque de dos etapas para los activos por impuestos diferidos en periodos intermedios: a) En primer lugar, si un activo por impuesto diferido, pueda ser reconocido se evalúa en la fecha intermedia con la NIC b) En segundo lugar, el cálculo del monto a ser reconocido en las cuentas intermedias se determina mediante una combinación de la cantidad que se espera ser reconocido como reembolso al final del ejercicio económico completo y la tasa efectiva de impuestos anual estimada de acuerdo con NIC (c)

Cuando la probabilidad de beneficios fiscales futuros es tal que la totalidad de los activos por impuestos diferidos no se consideran recuperable en el año en curso, un activo por impuesto diferido se reconocerá en el estado de situación financiera al final del ejercicio, en el supuesto de que en el futuro se espera que los beneficios fiscales permitirán recuperar dicho activo.

El impuesto diferido activo estimado a ser reconocido al final del año debe ser incorporado en el cálculo de la tasa de impuesto sobre la renta anual estimada. Contabilidad para la baja en cuentas de un activo por impuesto diferido en un período intermedio No está tan claro cuál es el tratamiento contable adecuado se encuentra al final de un período intermedio cuando la administración concluye que un activo por impuesto diferido reconocido previamente ya no es recuperable. Al parecer existen dos tratamientos contables aceptados: amortizar la totalidad del activo por impuesto diferido al cierre del período intermedio, ya que ya no se considera recuperable o Repartir el efecto a lo largo de todo el ejercicio a través del cálculo de una tasa efectiva anual estimada.

Este método es consistente con la NIC 34.B20 a B22 enfoque expuesto anteriormente. La gerencia debe seleccionar una de estas alternativas como una política contable y aplicar de forma coherente en los informes a fechas intermedias. Diferencias temporales exentas por inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o por participaciones en negocios conjuntos La norma incluye exenciones para el reconocimiento de impuestos diferidos sobre las diferencias temporarias asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos la NIC requiere que una entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las

siguientes dos condiciones: la controladora, inversora o participante sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

La NIC establece que una entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que sea probable que: las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias.

Ejemplo 1 - Diferencia temporaria imponible de la inversión en una subsidiaria
La Empresa A compró la Empresa B el 1 de enero de 20X1 por El 31 de diciembre de 20X1, la empresa B obtuvo resultados de, los cuales no fueron distribuidos. No existe deterioro del valor llave generado en la adquisición. Según la legislación tributaria del país donde está domiciliada la empresa A, la base fiscal de la inversión en la empresa B es el costo original. E

En los estados financieros consolidados de la empresa A, hay una diferencia temporaria imponible de como consecuencia de la diferencia entre el valor en libros de la inversión en la empresa B en la fecha de cierre de () y la base fiscal de Como empresa inversora, por definición, tiene el control de la subsidiaria y será capaz de controlar la reversión de esta diferencia temporal, por ejemplo a través del control de la política de dividendos de la subsidiaria. Por lo tanto, el impuesto diferido sobre las diferencias temporales generalmente no se registra a menos que sea probable que la diferencia temporaria se revierta en un futuro previsible.

En algunas jurisdicciones, no se cobra impuesto sobre los dividendos de las inversiones pero si por las ganancias de la venta de inversiones. Por lo tanto, de

acuerdo con la definición de la base fiscal de un activo y de la legislación tributaria en estos países, la base fiscal de un activo será igual a su valor en libros. Como se ha señalado, la legislación fiscal varía de una jurisdicción a otra. Por lo tanto, es necesario un conocimiento detallado de la legislación fiscal aplicable.

Ejemplo 2 - venta probable de una subsidiaria Suponer los mismos hechos que en el Ejemplo 1. Sin embargo, al 31 de diciembre de 20X1, la empresa A ha determinado que es probable la venta de su inversión en la empresa B en el futuro previsible. Se espera que la diferencia temporaria imponible de se revierta en un futuro previsible en la empresa A mediante la venta de sus acciones en la empresa B. Esto genera el registro de un pasivo por impuestos diferido en las cuentas consolidadas de la Compañía A en la fecha de presentación. La medición de los impuestos diferidos debe reflejar la forma en que la empresa A espera recuperar el importe en libros de la inversión. Suponiendo que la tasa impuesto a las ganancias de capital por la venta de acciones es de 10%, se debe registrar un pasivo por impuesto diferido de (%). Para determinar la tasa de impuestos a utilizar, se debe considerar la forma jurídica de la venta de la inversión (ya sea por venta de las acciones o participación los activos y pasivos netos de la subsidiaria) ya que se pueden aplicar diferentes tasas de impuestos dependiendo de la naturaleza de la transacción. Además, la forma jurídica de la transacción puede afectar si corresponde o no reversar la diferencia temporal de

Ejemplo 3 - Diferencia temporaria imponible de la inversión en una asociada La empresa A compra una participación en la Asociada C el día 1 de enero de 20X2 por El 31 de diciembre de 20X2 la Asociado C obtuvo resultados por (parte de la Compañía A), que se mantuvieron sin distribuir. No existió deterioro de la inversión en Asociada C al 31 de diciembre de 20X2.

En base a la legislación tributaria en el país donde está domiciliada la empresa A, la base fiscal de la inversión en la Asociada C es el costo original. Por lo tanto surge una diferencia temporaria imponible de entre el valor en libros de la inversión en la asociada C en la fecha de presentación de () y la base fiscal de Como la empresa A no controla la Asociado C no está en condiciones de controlar la política de dividendos de la Asociada C.

En consecuencia, no puede controlar la reversión de la diferencia temporaria y el activo por impuesto diferido por lo general se registra sobre las diferencias temporarias que surgen en inversiones en asociadas. Caso práctico de PP&E sujeto a una subvención del gobierno libre de impuestos Caso práctico En el caso práctico del día de hoy, tenemos una compra de Propiedad planta y equipo sujeto a una subvención del gobierno no gravada por impuestos. Constructora Atlántico S.A. adquiere una unidad de Propiedad planta y equipo por \$ sujeto a una subvención del gobierno libre de impuestos por un total de \$ El activo es además totalmente deducible a efecto de impuestos (o sea por \$).

La NIC 20 permite a la subvención contabilizarla como un ingreso diferido o deducido del costo del activo. Cualquiera sea el tratamiento utilizado, una diferencia temporaria deducible surge: si la subvención es registrada como un ingreso diferido, exista una diferencia temporaria deducible entre un pasivo por \$ y una base fiscal de cero (valor contable \$ menos los montos no deducibles en el futuro que suman también \$). Si la subvención se registra como una reducción del costo de la de la Propiedad planta y equipo existe también una diferencia temporaria deducible entre el valor contable que asciende a \$ y su base fiscal de \$ Bases para la respuesta al caso práctico

El párrafo 33 de la NIC 12 establece: Un caso donde aparecerá un activo por impuestos diferidos, tras el reconocimiento inicial de un activo, es cuando la subvención del gobierno relacionada con el mismo se deduce del costo para determinar el importe en libros del activo en cuestión, pero sin embargo no se deduce para efectos del importe depreciable fiscalmente (en otras palabras, es parte de la base fiscal); en este supuesto el importe en libros del activo será inferior a su base fiscal, lo cual hará aparecer una diferencia temporaria deducible. Las subvenciones del gobierno pueden también ser contabilizadas como ingresos diferidos, en cuyo caso la diferencia entre el importe del ingreso diferido y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria deducible. Sea uno u otro el método que la entidad adopte para la contabilización, nunca procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos resultante

Conciliación para la obtención de la Renta imponible.

En Costa Rica, el Reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta indica en su artículo 57.

“Registro de las 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 obtenerla "renta imponible" del período, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del período el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles.

Tales ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 12 relativa al impuesto sobre renta diferido”

La conciliación fiscal refleja el paso de la utilidad neta contable a la renta líquida gravable, debe poder justificar los ajustes en general de los Estados Financieros contables, con respecto a la declaración de renta que se presenta.

La conciliación fiscal es complemento de la declaración del impuesto sobre la renta, en ella se detallan todas las partidas que para efectos fiscales tienen un tratamiento distinto al contable (impuesto de renta diferido); así como otros beneficios que la Ley establece que se no se registran en la contabilidad. Todas las partidas conciliatorias deben estar debidamente justificadas y respaldadas.

Entre las partidas conciliatorias más comunes, se pueden encontrar:

1. Variación de las provisiones que no se realizaron durante el periodo a declarar
2. Gastos sin respaldo fehaciente
3. Gastos a los que no se les aplicó alguna retención
4. Beneficio adicional por empleados discapacitados
5. Revaluación de activos fijos
6. Variación entre vidas útiles y tasas de depreciación
7. Gastos o ajustes de periodos anteriores
8. Ingresos o gastos no propios de la actividad de la empresa
9. Ingreso por diferencial cambiario no realizado

En síntesis la contabilidad es única, pero para efectos fiscales la base imponible, sobre la cual se calcula el impuesto correspondiente no debe incluir ingresos que por ley no son gravables, y por el contrario incluir los gastos que la ley no considere deducibles, por su naturaleza o tiempo.

ESTADO DE RESULTADOS		CONCILIACION		DECLARACION	
INGRESOS	10.000.000,00			RENDA BRUTA	10.300.000,00
COSTOS	<u>7.000.000,00</u>			COSTOS	7.000.000,00
UTILIDAD BRUTA	3.000.000,00			GASTOS	<u>850.000,00</u>
GASTOS	<u>1.000.000,00</u>			RENDA NETA	2.450.000,00
UTILIDAD DE OPERACIÓN	2.000.000,00				
INGRESOS FINANCIEROS	800.000,00				
EGRESOS FINANCIEROS	250.000,00				
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	2.550.000,00	UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	2.550.000,00		10.000.000,00
			<i>menos</i> 500.000,00	<i>mas</i>	800.000,00
			<i>mas</i> 400.000,00	<i>menos</i>	<u>500.000,00</u>
		BASE IMPONIBLE	<u>2.450.000,00</u>		10.300.000,00
Nota					1.000.000,00
<i>Ingresos no gravables</i>	500.000,00			<i>mas</i>	250.000,00
<i>Gastos no deducibles</i>	400.000,00			<i>menos</i>	<u>400.000,00</u>
					850.000,00

Contabilización de una pérdida tributaria que pueda ser absorbida
En ejercicios posteriores, según la NIC 12

En Costa Rica, el Reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta indica en su artículo 57.

“Registro de las 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 período, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del período el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 12 relativa al impuesto sobre renta diferido”

Por otra parte la resolución N° 52-01- Dirección General de Tributación.- San José, a las ocho horas del seis de diciembre del dos mil uno, aplicable a partir del periodo fiscal 2001 aborda la NIC 12, en los siguientes términos

1. A los efectos del mejor control de la conciliación de la utilidad financiera y la base imponible del impuesto sobre las utilidades, los contribuyentes deberán aplicar la NIC 12, para registrar el impuesto sobre renta diferido
2. Para los fines establecidos en el artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la contabilización del impuesto sobre la renta diferido debe comprender las partidas de pérdidas acumuladas y diferidas por amortizar, que se generen en las actividades agrícolas e industriales a efectos de la correcta aplicación de la amortización de dichas pérdidas, de acuerdo con lo que dispone el artículo 8 inciso g de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El mismo reglamento antes señalado en su artículo 12 inciso i), advierte lo siguiente “Para tener derecho a las deducciones por las pérdidas señaladas en los

párrafos anteriores, deberán estar debidamente contabilizadas como "pérdidas diferidas" en cada período fiscal en que ocurrieron".

En este sentido el colegio de Contadores Públicos Autorizados de Costa Rica, ha indicado con respecto a la contabilización de las pérdidas diferidas, que es "...mediante el siguiente asiento: un débito a la cuenta "Pérdidas Acumuladas Diferidas" contra un crédito a la cuenta "Pérdidas Acumuladas Diferidas por Amortizar", de tal manera que cada año, al diferir la pérdida, se reverse el asiento en la parte proporcional correspondiente...". Siendo este un asiento memorándum.

En otras palabras se debe aplicar lo concerniente a la NIC 12, para la presentación de los Estados Financieros, en busca del "fair value", y realizar el registro del memorándum para efectos de concordar con la legislación vigente. Estos dos aspectos deben ser considerados para la aceptación del gasto por pérdidas diferidas, por parte de la Administración Tributaria.

Ejemplo práctico.

La empresa "KRISNEXT" S.A., obtuvo una pérdida tributaria ascendente a 12,000, en el Ejercicio Gravable 2011, Se espera que la empresa obtenga una renta neta imponible en los ejercicios siguientes, contra las cuales se pueda aplicar dicha pérdida tributaria. "KRISNEXT" S.A. desea saber ¿qué asiento deberá efectuar por la pérdida tributaria obtenida?, según la NIC 12. El ejemplo se maneja los siguientes supuestos: un nivel impositivo es del 30 % y se mantiene

constante, y que la ley tributaria permite la amortización de la pérdida en los 3 siguientes ejercicios fiscales, bajo el método de línea recta.

La norma lo que indica en la necesidad de crear un activo diferido, que servirá para compensar el impuesto a pagar en el futuro. Este activo diferido, rebaja la pérdida del periodo por el monto establecido.

1. Determine el activo tributario (el activo tributario no puede ser la totalidad de la pérdida sino la parte que corresponde al impuesto que se debió haber pagado).

Perdida	12.000,00
Tasa impositiva	30%
Activo diferido	3.600,00

2. Registre el activo diferido según la NIC 12

IMPUESTO DE RENTA DIFERIDO	3.600,00	
PERDIDA DEL PERIODO		3.600,00

	Perdida del periodo			Impuesto sobre la renta diferido	
AÑO 0	12.000,00	3.600,00	AÑO 0	3.600,00	
	8.400,00				

Año 0	BALANCE ORIGINAL	<i>Ajustes</i>	BALANCE AJUSTADO
activo	<u>50.000,00</u>	3.600,00	<u>53.600,00</u>
pasivo	62.000,00		62.000,00
patrimonio	<u>(12.000,00)</u>	3.600,00	<u>(8.400,00)</u>
P+P	50.000,00		53.600,00

3. Calculo del monto amortizable de la perdida en los periodos siguientes,

bajo la línea recta. $12.000 / 3 = 4.000$

4. Registre el asiento memorándum de acuerdo a la legislación de renta.

PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS	12.000,00	
PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS POR AMORTIZAR		12.000,00

PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS	PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS POR AMORTIZAR
-------------------------------	---

12.000,00	12.000,00
-----------	-----------

5. Primer año, periodo siguiente al de registro de la perdida.

Año 1

		Base contable	Base tributaria	Impuesto diferido
	Utilidad	5.000,00	5.000,00	
<i>menos</i>	Gasto por perdidas diferidas		4.000,00	
	Base imponible	5.000,00	1.000,00	
	Tasa impositiva	30%	30%	
	Impuesto	1.500,00	300,00	(1.200,00)
	Utilidad neta	3.500,00	700,00	

6. Asiento para el registro del Impuesto según NIC 12.

Resultado	UTILIDAD/IMPUESTO SOBRE LA RENTA	1.500,00	
Activo	IMPUESTO DE RENTA DIFERIDO		1.200,00
Pasivo	IMPUESTO DE RENTA POR PAGAR		300,00

Impuesto sobre la renta diferido			
AÑO 0	3.600,00	1.200,00	AÑO 1

Año 1	BALANCE ORIGINAL	<i>Ajustes</i>	BALANCE AJUSTADO
activo	<u>53.600,00</u>	(1.200,00)	5.000,00 <u>57.400,00</u>
pasivo	62.000,00	300,00	62.300,00
patrimonio	<u>(8.400,00)</u>	3.500,00	<u>(4.900,00)</u>
P+P	53.600,00		57.400,00

7. Registre el asiento memorándum de acuerdo a la legislación de renta.

PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS POR AMORTIZAR	4.000,00	
PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS		4.000,00

PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS		PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS POR AMORTIZAR	
12.000,00	4.000,00	4.000,00	12.000,00
8.000,00			8.000,00

8. Segundo año siguiente, al de registro de la pérdida.

Año 2			
	Base contable	Base tributaria	Impuesto diferido
	Utilidad	8.000,00	8.000,00
<i>menos</i>	Gasto por perdidas diferidas		4.000,00
	Base imponible	8.000,00	4.000,00
	Tasa impositiva	30%	30%
	Impuesto	2.400,00	1.200,00
	Utilidad neta	5.600,00	2.800,00
			(1.200,00)

9. Asiento para el registro del Impuesto según NIC 12

Resultado	UTILIDAD/IMPUESTO SOBRE LA RENTA	2.400,00	
Activo	IMPUESTO DE RENTA DIFERIDO		1.200,00
Pasivo	IMPUESTO DE RENTA POR PAGAR		1.200,00

	Impuesto sobre la renta diferido		
AÑO 0	3.600,00	1.200,00	AÑO 1
		1.200,00	AÑO 2

Año 2	BALANCE ORIGINAL	Ajustes	BALANCE AJUSTADO
activo	57.400,00	(1.200,00)	8.000,00
pasivo	62.300,00	1.200,00	63.500,00
patrimonio	(4.900,00)	5.600,00	700,00
P+P	57.400,00		64.200,00

10. Registre el asiento memorándum de acuerdo a la legislación de renta.

PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS POR AMORTIZAR	4.000,00	
PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS		4.000,00

PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS		PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS POR AMORTIZAR	
12.000,00	4.000,00	4.000,00	12.000,00
8.000,00	4.000,00	4.000,00	8.000,00
4.000,00			4.000,00

11. Tercer año siguiente, al de registro de la pérdida

		Año 3		
		Base contable	Base tributaria	Impuesto diferido
	Utilidad	7.000,00	7.000,00	
<i>menos</i>	Gasto por pérdidas diferidas		<u>4.000,00</u>	
	Base imponible	7.000,00	3.000,00	
	Tasa impositiva	30%	30%	
	Impuesto	2.100,00	900,00	(1.200,00)
	Utilidad neta	4.900,00	2.100,00	

12. Asiento para el registro del Impuesto según NIC 12

Resultado	UTILIDAD/IMPUESTO SOBRE LA RENTA	2.100,00	
Activo	IMPUESTO DE RENTA DIFERIDO		1.200,00
Pasivo	IMPUESTO DE RENTA POR PAGAR		900,00

Impuesto sobre la renta diferido			
AÑO 0	3.600,00	1.200,00	AÑO 1
		1.200,00	AÑO 2
		1.200,00	AÑO 3

Año 3	BALANCE ORIGINAL	Ajustes	BALANCE AJUSTADO
Active	<u>64.200,00</u>	(1.200,00)	7.000,00 <u>70.000,00</u>
Pasivo	63.500,00	900,00	64.400,00
patrimonio	<u>700,00</u>	4.900,00	<u>5.600,00</u>
P+P	64.200,00		70.000,00

13. Registre el asiento memorándum de acuerdo a la legislación de renta.

PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS POR AMORTIZAR	4.000,00	
PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS		4.000,00

PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS		PERDIDAS ACUMULADAS DIFERIDAS POR AMORTIZAR	
<u>12.000,00</u>	<u>4.000,00</u>	<u>4.000,00</u>	<u>12.000,00</u>
8.000,00	4.000,00	4.000,00	8.000,00
4.000,00	4.000,00	4.000,00	4.000,00

Al final del tercer periodo la perdida fue amortizada, al igual que el activo diferido creado.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

METODOLOGÍA

Eco, U. (1993). *Cómo se hace una tesis*. Barcelona: Edit. Gedisa.

Bunge, M. (1985). *Epistemología*. Madrid: Edit. Ariel.

Hurtado J. (2012). *Metodología de la investigación*. Cuarta edición. Caracas: Quirón ediciones.

Pazos E. y Gutiérrez F. (2013). *Métodos de Investigación*. San José Costa Rica: Editorial SECADE.

Hernández R. (2014). *Metodología de la Investigación*. 6 Ed. México: MC Graw Hill.

Kerlinger, F. (2002). *Investigación del comportamiento*. Técnicas y metodología. México: Interamericana. 4ª. ed.

Hernández R. (2004). *Fundamentos de metodología de la investigación* México: McGraw-Hill Interamericana.

POLIT, D. (2000). *Investigación científica en ciencias de la salud*. México: Mc Graw-Hill Interamericana.

Argimón J.M: (1991). *Métodos de investigación* Barcelona, España. Ediciones Doyma.

ESTADÍSTICA

Camel Fayad V. (1966). Estadística Médica y de Salud Pública. Caracas: Talleres gráficos universitarios (ULA).

Norman, G. R. Streitner, D. L. (1996) Bioestadística. Madrid, España, Mosby/Doyma Libros S.A.

Bourke, G.J. Mc Gilvray J. (1975). Interpretación y utilización de la estadística médica. Barcelona, España. Editorial ESPAX.

Morton R. (1985). Bioestadística y epidemiología. Segunda edición. México. Editorial Interamericana.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

Libros

Barrantes Echevarría, Rodrigo. (2005). Investigación. Un enfoque al conocimiento. San José, EUNED.

Cervantes, S., Rodrigo, C. (2005). Propiedad y derecho fiscal. El nuevo régimen de infracciones y sanciones en la ley general tributaria. País: España; lugar de publicación: Madrid; editorial: Centro de estudios; Páginas del artículo: 243-319

Escoto, R (2011). El Proceso Contable. San José: Editorial Universidad Estatal a Distancia

Filcun (2006).

Finney H y Miller H. (1978). Curso de Contabilidad Intermedia I. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.

Gitman, L. (2007). Principios de la administración financiera. México, Pearson.

Hernández, Roberto., Fernández, Carlos y Baptista, Pilar (2006). Metodología de la investigación. México: Mac Graw Hill

Hernández Valle, Rubén. (2008). El derecho de la Constitución. San José, Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A.

Hernández López, Nancy. (1999). El cierre de negocios por ordenamiento jurídico costarricense: anexo jurisprudencia constitucional y del tribunal fiscal administrativo. País: Costa Rica; lugar de publicación: San José; editorial: IJSA; Páginas: 367.

Kieso (2007)

Manual de Normas Generales de Control Interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización. (5 de junio de 2002). San José, Contraloría General de la República.

Pérez Luño, Antonio-Enrique. (1991). La Seguridad Jurídica. Barcelona, Editorial Ariel..

Tamayo, Mario. (2001). El proceso de la investigación científica. México, Limusa.

Tapscott y Ticoll (2003)

BIBLIOGRAFÍA ELECTRÓNICA

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2014). Circular 03-2014. Recuperado de <http://ccpa.or.cr/wp-content/themes/maximus/pdf/normativa-vigente/circulares-vigentes/Circular03-2014.pdf>.

Espinoza. I. (2012) “Adopción e implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) en Costa Rica”. Recuperado de: <http://www.fic.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/fic/es-ES/Actividades/Documents/COSTA%20RICA%20Xforo.pdf> 08/08/2015

Publicaciones

Gaceta N° 58 del jueves 22 de marzo de 2007.

Leyes y decretos

Constitución Política de la República de Costa Rica

Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria

Código Procesal Civil

Código Procesal Penal

Ley de Protección al ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos

Ley de Justicia Tributaria

Jurisprudencia

Sala Constitucional voto 438-2001

Sala Constitucional voto 3925-95

Sala Constitucional voto 3929-95

Sala Constitucional votos 6805-11 y 3950-12

Sala Constitucional voto 6805-11

Sala Constitucional 5891-10 y 7780-10

Sentencia 3925-95 de la Sala Constitucional

Sentencia 2313-95 Sala Constitucional

Voto 8824-04, Sala Constitucional

ANEXOS

Entrevista Gerente General Administración Tributaria Puntarenas



Entrevista con
Gerente General Ad

Cuestionario 1

Preguntas de Cuestionario dirigido a Contadores Públicos y Privados

Le agradecería contestar las siguientes preguntas con el fin de brindar información para la tesis de grado denominada “Modelo contable de la aplicación de la NIC 12”, como parte de los requisitos de graduación de la carreta de Contaduría Pública de la Universidad Hispanoamericana.

La información que brinda será confidencial y puede retirarse en cualquier momento si lo considera oportuno.

- ¿Qué normas contables nacionales utiliza en la declaración del impuesto sobre la renta? Como las utiliza
- ¿Que NIIF y NIC utiliza? De qué forma
- ¿Que conoce de la NIC 12?
- ¿Cómo utiliza la NIC 12 en la declaración de impuesto sobre la renta?
- ¿Que conoce sobre la forma de aplicar ajustes conciliatorios?
- ¿Qué exclusión o inclusión de algunos ingresos o gasto realiza en los ajustes conciliatorios de las empresas, por considerarlos no gravables o no deducibles?

- ¿Cómo realiza el reconocimiento del impuesto sobre la renta que se devengaría si el ingreso o gasto objeto de conciliación tuviera incidencia en la renta líquida del periodo?
- ¿Cuáles han sido las recomendaciones de colegio de Contadores Públicos o el Colegio de Contadores privados sobre la aplicación de la NIC 12? Comente
- ¿Cuáles son las dificultades de la aplicación de la NIC 12 en la declaración del impuesto de la renta en Costa Rica? Desarrolle
- ¿Qué sanciones ha tenido su empresa con relación a la aplicación de la NIC 12? Comente
- ¿Cómo se han corregido dificultades comentadas

Cuestionario 2

Cuestionario a miembros de departamentos contables de Pymes.

Buenos días (tardes, noches). Mi nombre es Michael Esteban Castillo Mora y estoy realizando la investigación denominada “Modelo Contable para la aplicación de la NIC 12 en Costa Rica” como requisito de investigación para optar el grado de Con tal finalidad le agradecería contestar las siguientes preguntas.

A. Políticas

1. ¿Cuáles son las políticas que tiene el departamento con respecto al control interno?

2 ¿Cómo están estructuradas estas políticas?

3, Considerada que estas políticas son:

() Buenas

Regulares

Malas

Mencione las razones: _____

B. Procedimientos contables

4. ¿Cuáles son los procedimientos contables de control interno que se utilizan?

5. Califica estos procedimientos:

Buenos

Regulares

Malos

6. ¿Con respecto a los aportes cuáles son los parámetros específicos de control interno?

7. ¿Qué normativa nacional e internacional se utiliza?

8. ¿Cómo califica los procesos de control interno respecto a los aportes?

Buenos

Regulares

Malos

9. ¿Defina los pasos del control interno en los aportes?

C. Efectividad del cumplimiento

10. ¿Cuáles aspectos favorecen el cumplimiento de los controles internos y cuáles?

11. ¿A qué se debe la situación en este rubro?

12. ¿Qué aspectos se han tomado o se piensan tomar en este tema?

13. Califique la efectividad un rango de 1 a 10: _____

14. Comentarios adicionales _____

CORREOS SOLICITUD DE INFORMACION

Consulta por correo al Gerente de Administración Tributaria Puntarenas; se le solicita información vía Correos de Costa Rica. Al final se le realizó una entrevista oral de poco más de 60 minutos.



**CONSULTA
TRIBUTACION (ENTR**

Entrevista escrita realizada a Inspector de Administración Tributaria Puntarenas.



**CONSULTA
TRIBUTARIA (ENTRE**

Solicitud de información al Colegio de Contadores Públicos (Sede Central).



**SOLICITUD DE
INFORMACION CONT**

Solicitud de información al Colegio de Contadores Públicos (Región Puntarenas).



**SOLICITUD DE
INFORMACION CONT**

Solicitud de información al Colegio de Contadores Privados (Región Occidente).



**SOLICITUD DE
INFORMACION CONT**

DECLARACIÓN JURADA

Yo, Michael Esteban Castillo Mora, cédula de identidad número 6-0310-0153, en condición de egresado de la carrera de Contaduría Pública de la Universidad Hispanoamericana, y advertido de las penas con las que la ley castiga el falso testimonio y el perjurio, declaro bajo la fe del juramento que dejo rendido en este acto, que mi trabajo de graduación, para optar por el título de Licenciatura titulado " MODELO CONTABLE PARA LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 EN COSTA RICA" es una obra original y para su realización he respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derechos de Autor y Derecho Conexos, número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; especialmente el numeral 70 de dicha ley en el que se establece: "Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original". Asimismo, que conozco y acepto que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. Firmo, en fe de lo anterior, en la ciudad de Puntarenas, el 20 de febrero de 2017.



Michael Esteban Castillo Mora

Cédula: 6-0310-0153

DECLARACIÓN JURADA

CARTA DEL TUTOR

CARTA DEL TUTOR

Puntarenas, 17 de Febrero de 2017

Berman Siles Ortega
Decano de Contaduría Pública
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

El estudiante **Michael Castillo Mora**, cédula de identidad número 603100153, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado **Modelo Contable para la aplicación de la NIC 12 en Costa Rica**, el cual ha elaborado para optar por el grado académico de Licenciatura en Contaduría Pública

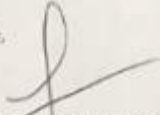
He verificado que se han incluido las observaciones y hecho las correcciones indicadas, durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y recomendaciones.

Los resultados obtenidos por el postulante implican la siguiente calificación:

a)	ORIGINAL DEL TEMA	10%	10%
b)	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20%	20%
c)	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	30%	25%
d)	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20%	18%
e)	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO	20%	17%
	TOTAL		90%

Por consiguiente, se avala el traslado de la tesis al proceso de lectura.


Atentamente,



Lic. Guillermo Alfonso Ly Jimenez
Cédula identidad 302820959
Carné Colegio Profesional CPCECR N° 016466

BITÁCORA DE TRABAJO

Universidad Hispanoamericana
BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante: Michel K. 2do An
Nombre del Tutor: Carolina C. Amorel

SEDE: Porto TESIS:
FECHA: 17-2-12 TESIS:
LUGAR: Uta Puerto TESIS:
HORA INICIO: 20:00 PROYECTO:
HORA CIERRE: 21:00

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	1									

TEMAS TRATADOS:
Revisar Final del documento


ACUERDOS:
Presencia en línea el lunes 20 Feb. 2012

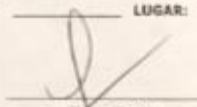
AVANCES:
Documento listo

LIMITACIONES:
Las de todo el proceso y según a la intención de los participantes con esto es -

OBSERVACIONES:

PROXIMA SESIÓN : FECHA: _____ HORA: _____ LUGAR: _____


Firma Estudiante


Firma Tutor

Es obligatoria la entrega de las bitácoras de todas las sesiones de trabajo y deben incluir las firmas del Tutor y del Estudiante

Universidad Hispanoamericana

BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante:

Michelle Cortés

Nombre del Tutor:

Carolina Jiménez

SEDE:

Porto Rico

TESTIS:

FECHA:

19-1-17

TESINA:

LUGAR:

U. Puerto Rico

HORA INICIO:

11:00

PROYECTO:

HORA CIERRE:

13:00

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
										<input checked="" type="checkbox"/>

TEMAS TRATADOS:

Planteamiento de la ~~problemática~~ problemática
- Roles de enfermería

ACUERDOS:

Concluir el trabajo investigativo con los datos
recopilados

AVANCES:

Documento listo a un 85%.

LIMITACIONES:

Las ocurridas por los antecedentes, faltar de sistema
y apertura de los contribuyentes

OBSERVACIONES:

Ultima día de reuniones con el labor. pendiente

PROXIMA SESIÓN:

FECHA: 17-2-17

HORA:

20:00

LUGAR:

U. Puerto Rico

Firma Estudiante

Firma Tutor

Es obligatorio el entrega de los bitácoras de todas las sesiones de trabajo y deben incluir las firmas del Tutor y del Estudiante

Universidad Hispanoamericana

BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante: Michael Justo Nov

Nombre del Tutor: Gustavo Ly Jimenez

SEDE: Parlita

FECHA: 7-1-13

LUGAR: El Rincón

HORA INICIO: 12:00

HORA CIERRE: 13:00

TESIS:

TESINA:

PROYECTO:

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
									<u>x</u>	

TEMAS TRATADOS:

Entrevistas con inspectores de Hacienda
Resonancia del Capitol IV

ACUERDOS:

Primeras conclusiones para la próxima visita

AVANCES:

Capítulo IV listo

LIMITACIONES:

Faltan entrevistas por los problemas que dio
el funcionario etc.

OBSERVACIONES:

Se espera realizar las entrevistas pendientes
Se solicita por favor. Se espera la mano

PROXIMA SESIÓN:

FECHA: 14-1-13

HORA: 12:00

LUGAR: U.H. Parlita

Firma Estudiante

Firma Tutor

Es obligatorio el entrega de las bitácoras de todas las sesiones de trabajo y debe incluir las firmas del Tutor y del Estudiante

Universidad Hispanoamericana

BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante:

Miguel Ángel Moya

Nombre del Tutor:

Guillermo Jiménez

SEDE:

Portuñal

TESIS:

FECHA:

10-12-16

TESINA:

LUGAR:

UHA Portuñal

HORA INICIO:

12:00

PROYECTO:

HORA CIERRE:

13:00

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
								x		

TEMAS TRATADOS:

Se explica el capítulo de la entrevista oral en el libro de Harold Portuñal

ACUERDOS:

Se acuerda entrevistar inspectores de hacienda

AVANCES:

El capítulo de entrevistas e interrogatorio de libro está casi listo

LIMITACIONES:

La entrevista con el Gerente de Hacienda no fue tan buena como se esperaba

OBSERVACIONES:

Se solicita profundizar con los inspectores de hacienda

PROXIMA SESIÓN:

FECHA:

7-01-17

HORA:

12:00

LUGAR:

HABE

Firma Estudiante

Firma Tutor

Es obligatorio el entrega de las bitácoras de todas las sesiones de trabajo y deben incluir las firmas del Tutor y del Estudiante

Universidad Hispanoamericana

BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante:

Michael Castillo Arce

Nombre del Tutor:

Guillermo Ly Romero

SEDE:

Porto Rico

TESIS:



FECHA:

2-12-16

TESINA:



LUGAR:

1700 UH Puerto Rico

HORA INICIO:

17:00

PROYECTO:



HORA CIERRE:

15:00

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
							X			

TEMAS TRATADOS:

Se analiza la bibliografía ~~trata~~ sobre
hacia el mundo

ACUERDOS:

Se recomienda el libro Replicación Molecular
de los MITT Campbell. Se van evaluar
los primeros capítulos

AVANCES:

Primeros capítulos leídos. Revisión de los
datos en proceso

LIMITACIONES:

La revisión de los encuestados

OBSERVACIONES:

Se ~~se~~ solicita nuevamente reunión
con el Genete de Howard Pimentel.

PROXIMA SESIÓN : FECHA: 10-12-16 HORA: 17:00 LUGAR: UH Puerto Rico

10-12-16
Firma Estudiante

[Signature]
Firma Tutor

Es obligatorio el entrega de los libretos de todas las sesiones de trabajo y deben incluir las firmas del Tutor y del Coordinador.

Universidad Hispanoamericana

BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante: Michael Lejón Mon

Nombre del Tutor: Guillermo V. Jarama

SEDE: Primer

FECHA: 26-11-16

LUGAR: U. Hispanoamericana

HORA INICIO: 12:00

HORA CIERRE: 13:00

TESIS:

TESINA:

PROYECTO:

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
						X				

TEMAS TRATADOS:

Análisis de variables Cuantitativas 2

ACUERDOS:

Revisión de Programación Utilizada

AVANCES:

Cuestionarios Listos

LIMITACIONES:

Cantidad de respuestas de parte de los encuestados

OBSERVACIONES:

Se presenta evidencia de comunicación a encuesta

PROXIMA SESIÓN : FECHA: 3-12-16 HORA: 17:00 LUGAR: U.H.


Firma Estudiante


Firma Tutor

Es obligatorio el envío de los bitácoras de todas las sesiones de trabajo y de ellas incluir las firmas del Tutor y del Estudiante

Universidad Hispanoamericana

BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante: Michael Castillo Mora
Nombre del Tutor: Guillermo Ley Sibenz

SEDE: Puntarenas
FECHA: 19-10-16
LUGAR: U. Hispanoamericana
HORA INICIO: 12:00 H.O.
HORA CIERRE: 13:00

TESIS:
TESINA:
PROYECTO:

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
					X					

TEMAS TRATADOS:

Análisis de Resultados Cuestionario 1
Resumen de Cuestionario 2

ACUERDOS:

Entrega de Cuestionario 2 a Ministerio de Hacienda dentro de la próxima semana

AVANCES:

Buscó de datos previos del cuestionario 1

LIMITACIONES:

Poco tiempo bajo de respuestas de parte de los entrevistados

OBSERVACIONES:

Se adicionó evidencia sobre la cantidad de comités efectuados.

PROXIMA SESIÓN:

FECHA: 26-11-16

HORA: 12:00

LUGAR: Puntarenas


Firma Estudiante


Firma Tutor

Es obligatorio la entrega de las bitácoras de todas las sesiones de trabajo y deben incluir las firmas del Tutor y del Estudiante

Universidad Hispanoamericana

BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante:

Michael Guillo Romo

Nombre del Tutor:

Gerardo G. Jimenez

SEDE:

Rentitas

TESIS:



FECHA:

22-10-16

TESINA:



LUGAR:

Universidad Hispanoamericana

HORA INICIO:

12:00 HO

PROYECTO:



HORA CIERRE:

13:00

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
				X						

TEMAS TRATADOS:

Base de datos de Contratos Públicos para utilizar la muestra de prueba y validar el alcance del instrumento de recopilación de datos.

ACUERDOS:

Enviar correo al colegio de CPP. Enviar el cuestionario de prueba y validar los resultados.

AVANCES:

Cuestionario revisado y listo para ser probado.

LIMITACIONES:

El congreso tomará los email de la muestra por varios minutos.

OBSERVACIONES:

No por el mt

PROXIMA SESIÓN:

FECHA: 22-10-16

HORA:

12:00m

LUGAR:

U. Hoga

Firma Estudiante

Firma Tutor

Es obligatorio el envío de las bitácoras de todas las sesiones de trabajo y deben incluir las firmas del Tutor y del Estudiante.

Universidad Hispanoamericana

BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante: Michael Castiela Mora
Nombre del Tutor: Estelita Ly Jimenez

SEDE: Puntarenas
FECHA: 3-10-16
LUGAR: Universidad Hispanoamericana
HORA INICIO: 12:00 p
HORA CIERRE: 13:00

TESIS:
TESINA:
PROYECTO:

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
			X							

TEMAS TRATADOS:

Herramienta de recopilación de información (cuestionario)

ACUERDOS:

La ampliación del cuestionario y envío del mismo al tutor.

AVANCES:

Recomendación cuestionario sobre el cuestionario fueron recibidos

LIMITACIONES:

Observamos renuncia por parte de sujetos a los cuales solo aplican la herramienta por el tiempo que demora el curso.

OBSERVACIONES:

No por el momento

PROXIMA SESIÓN: FECHA: 15-10-16 HORA: 12:00 p.m. LUGAR: U Hispanoamericana


Firma Estudiante


Firma Tutor

Es obligatorio el entrega de las bitácoras de todas las sesiones de trabajo y deben incluir las firmas del Tutor y del Estudiante

Universidad Hispanoamericana

BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante: Marta Castillo Romo
Nombre del Tutor: William Ly Sorece

SEDE: Puntarenas
FECHA: 01-10-16
LUGAR: U. Hispanoamericana
HORA INICIO: 12:00 pm
HORA CIERRE: 13:00

TESIS:
TESINA:
PROYECTO:

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		X								

TEMAS TRATADOS:

Revisión de Objetivos e inicio de análisis de implemento para la recopilación de datos

ACUERDOS:

Desarrollar la Hoja de recopilación de datos

AVANCES:

Objetivos definidos y conocidos

LIMITACIONES:

No por el momento

OBSERVACIONES:

No por el momento

PROXIMA SESIÓN: FECHA: 8-10-16 HORA: 12:00 PM LUGAR: U. Hispanoamericana


Firma Estudiante


Firma Tutor

Es obligatorio la entrega de los bitácoras de todas las sesiones de trabajo y debe incluir las firmas del Tutor y del Estudiante

Universidad Hispanoamericana

BITÁCORA PARA MODALIDAD DE GRADUACIÓN



Nombre del Estudiante: Michael Castillo Nolas
Nombre del Tutor: Carsten Ly Simon

SEDE: Puerto Rico
FECHA: 24-9-16
LUGAR: U. Hispanoamericana
HORA INICIO: 18:00
HORA CIERRE: 19:00

TESIS:
TESINA:
PROYECTO:

SESIÓN	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	<u>1</u>									

TEMAS TRATADOS:

Definición de objetivos (Principal y secundarios)

ACUERDOS:

Profundización del alcance y limitaciones de los objetivos

AVANCES:

El enfoque del trabajo

LIMITACIONES:


No por el momento

OBSERVACIONES:

No por el momento

PROXIMA SESIÓN: FECHA: 01-10-16 HORA: 18:00 LUGAR: U. Hispanoamericana


Firma Estudiante


Firma Tutor

Es obligatorio el entrega de las bitácoras de todas las sesiones de trabajo y deben incluir las firmas del Tutor y del Estudiante

CARTA DEL LECTOR

CARTA DEL FILÓLOGO

FORMATO DE LA CARÁTULA DEL CD

**Trabajo Final de Graduación
Universidad Hispanoamericana**

Facultad:	Ciencias Económicas
Escuela:	Contaduría Pública
Grado Académico:	Licenciatura
Título:	Modelo Contable para la Aplicación de la NIC 12 en Costa
Autor:	Michael Esteban Castillo Mora
Tutor:	Guillermo Ly Jiménez
Lector:	
Año:	2017

