

**ULACIT**  
**UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA**

**MAESTRIA EN ASESORIA FISCAL DE EMPRESAS**

**“INTERPRETACIÓN DE LOS GASTOS DEDUCIBLES SEGÚN  
EL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

**Sustentante: Jose Fabio Vargas Rojas**

**PROYECTO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO DE  
*MAESTRIA EN ASESORIA FISCAL DE EMPRESAS***

**San José – Costa Rica**  
**NOVIEMBRE 2004**

## **DECLARACION JURADA**

Yo Jose Fabio Vargas Rojas alumno de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología (ULACIT), declaro bajo la fe de juramento y consciente de la responsabilidad penal de este acto, que soy el autor intelectual de la Tesis de Grado titulada: Interpretación de los gastos deducibles según el proyecto de Ley del Impuesto Sobre La Renta, por lo que libero a la ULACIT, de cualquier responsabilidad en caso de que mi declaración sea falsa.

Brindada en San José - Costa Rica en el día 30 del mes de noviembre del año dos mil cuatro

Firma del estudiante:\_\_\_\_\_

Cédula de Identidad:\_\_\_\_\_

# **ULACIT**

**UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA**

## **TRIBUNAL EXAMINADOR**

Reunido para los efectos respectivos, el Tribunal Examinador de la Escuela de Posgrados compuesto por:

Msc Martín Ureña  
Tutor

Director Postgrados  
Mauricio Vega

## INDICE

<b>CAPÍTULO I</b> .....	<b>1</b>
<b>GENERALIDADES</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1 INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2 JUSTIFICACIÓN</b> .....	<b>3</b>
<b>1.3 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.</b> ....	<b>6</b>
<b>1.3.1 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA</b> .....	<b>7</b>
<b>1.3.2 SUB-PROBLEMAS</b> .....	<b>7</b>
<b>CAPITULO II</b> .....	<b>8</b>
<b>MARCO TEÓRICO</b> .....	<b>8</b>
<b>CAPITULO III</b> .....	<b>32</b>
<b>METODOLOGÍA</b> .....	<b>32</b>
<b>3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN.</b> .....	<b>32</b>
<b>3.2 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	<b>34</b>
<b>3.3 DISEÑO OPERACIONAL</b> .....	<b>35</b>
<b>3.4 SUJETOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN</b> .....	<b>36</b>
<b>3.5 DESCRIPCIÓN DE LOS INSTRUMENTOS</b> .....	<b>36</b>
<b>3.5.1 - EL CUESTIONARIO</b> .....	<b>37</b>
<b>3.5.2 LA ENTREVISTAS</b> .....	<b>37</b>

<b>3.5.3 LA OBSERVACIÓN</b>	<b>37</b>
<b>3.5.4 VALIDEZ DE LOS INSTRUMENTOS</b>	<b>38</b>
<b>3.6 ALCANCES Y LIMITACIONES</b>	<b>38</b>
<b>3.6.1 ALCANCES</b>	<b>38</b>
<b>3.6.2 LIMITACIONES</b>	<b>39</b>
<b>CAPITULO IV</b>	<b>40</b>
<b>ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS</b>	<b>40</b>
<b>4.1 CONCEPTUALIZACIÓN DE GASTOS DEDUCIBLES</b>	<b>40</b>
<b>4.2 INTERPRETACIÓN DE LOS GASTOS DEDUCIBLES</b>	<b>48</b>
<b>CAPITULO V</b>	<b>55</b>
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>55</b>
<b>CAPITULO VI</b>	<b>57</b>
<b>RECOMENDACIONES</b>	<b>57</b>

# **CAPÍTULO I**

## **Generalidades**

### **1.1 Introducción**

El replanteamiento de una norma tributaria presume una incertidumbre propia de la novedad. El proyecto de Ley de Reformas Fiscales en proceso de aprobación en la Asamblea Legislativa no es una simple modificación a los artículos o capítulos de la norma tributaria vigente, constituye toda una transformación al régimen impositivo nacional.

Este replanteamiento de la norma tributaria, obliga a estudiar o examinar la actividad relacionada con los registros contables y los ajustes respectivos para efectos tributarios. El nuevo planteamiento a la legislación tributaria amplía el concepto de renta, pudiéndose obtener rentas, no solo por la remuneración que a título de dependencia se genere o por el desarrollo de actividades económicas, sino también por la concepción de rentas por las ganancias de capital sean las originadas por bienes muebles o por bienes inmuebles o por bienes patrimoniales.

Las bases que originan la obtención de renta, implícitamente desarrollan los conceptos que causan la gestación de los ingresos.

Los costos y gastos constituyen el principio de las rentas brutas que los contribuyentes obtienen a lo largo de los periodos, estos costos y gastos pueden rendir de acuerdo a la eficiencia de su aplicación, por lo que podrían generarse grandes cantidades de costos y gastos y generar rentas reducidas, o generar rentas a futuro, o generar rentas adecuadas a la inversión planeada.

El tema a desarrollar para los efectos tributarios es la deducibilidad de los costos y gastos, las condiciones que deben reunir para que sean reconocidos como

generadores de renta fiscal, que permitan obtener la base imponible. La condición de necesidad del gasto y el resultado que este genere de inmediato o a futuro son situaciones que se deben tomar en cuenta para la clasificación como gasto deducible.

La necesidad la determina el grado de inversión requerido para el funcionamiento de la actividad, se parte de la lógica de que desarrollar las actividades económicas requiere de un nivel de riesgo, así por ejemplo realizar compras de mercancías tiene el riesgo de no poder vender toda la mercadería adquirida, o vender a crédito tiene como riesgo la posibilidad de no recuperar todas las ventas facturadas.

Por otro lado el resultado es la consecuencia de dicha inversión, sea este la producción de rentas o la conservación de la fuente generadora de rentas, estos resultados no siempre es positivo, sin embargo esta circunstancia no lo hace limitante para la deducción.

Dentro del capítulo primero se ubican la justificación del tema a desarrollar, así como el planteamiento del problema y los objetivos propuestos.

Por su parte el artículo segundo incluye el marco conceptual, desarrollándose las principales nociones que rodean al tema de gastos deducibles, tales como el concepto de gastos y costos, el principio de causalidad, las formas de interpretar las normas en general y la aplicación al ámbito tributario. También se incluye un resumen de los gastos deducibles expuestos en el Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como otros conceptos nuevos en la legislación fiscal tales como los criterios tanto para definir las empresas vinculadas, y como para establecer valores de mercado.

En el tercer capítulo se incluye la metodología utilizada para la obtención de información, tales como la encuesta para determinar el grado de conocimiento

de los gastos deducibles, el conocimiento de la aplicación del principio de causalidad, se utiliza también la entrevista como instrumento para determinar la forma idónea de interpretar las norma tributaria en materia de gasto, adicionalmente se utiliza la observación básicamente en jurisprudencia y resoluciones, así como directrices sobre el tema en estudio.

En el cuarto capítulo se exponen los resultados tanto de las entrevistas, encuestas y de las observaciones realizadas, se incluyen gráfico que permite visualizar más fácilmente los resultados de las encuestas, se expone un resumen los resultados de las entrevistas y las observaciones orientadas a la interpretación de las normas y en específico a los gastos deducibles según el proyecto de Ley del impuesto Sobre la Renta.

En el quinto y último capítulo se enumeran las conclusiones según los resultados obtenidos, se incluyen las recomendaciones que se consideran necesarias para la interpretación a los gastos deducibles del proyecto a la Ley del Impuesto Sobre La Renta.

## **1.2 Justificación**

Los gastos que el contribuyente realice, como individuo independiente, indistintamente de su erogabilidad repercute en el resultado de su actividad económica en un periodo determinado, no obstante, estos gastos no necesariamente han colaborado en la obtención de esos resultados. En materia tributaria, sobre todo en lo que respecta al Impuestos Sobre las Rentas, se hace necesario determinar cuál gasto es deducible, saber la incidencia que tienen con relación al desarrollo empresarial o al mantenimiento y producción de la fuente.

En algunos casos se hace sencillo identificar los gastos que por su naturaleza puedan ser deducibles, en otras situaciones, por su parte, esa identificación es confusa porque la misma normativa no es del todo clara en su interpretación, pese a ello, la Ley ha intentado enumerar los gastos más frecuentes

relacionados con la generación o mantenimiento de fuente en razón de la productividad de las empresas, pero como en todo, la Ley no puede pretender prever todos los casos y todas las hipótesis de ocurrencia. Por lo que, los artículos en los cuales consideren los gastos deducibles constituye un marco de referencia, que no es ni exclusivo ni excluyente.

Es por esta razón, que un gasto determinado, a pesar de que no se encuentre dentro de los enumerados por la normativa, puedan considerarse como deducibles tributariamente, siempre que estos gastos sean, no solo congruente con la actividad realizada por el contribuyente sino que haya servido para la generación de la renta o para el mantenimiento de la fuente.

Muchos son los contribuyentes que declaran gastos que no tienen relación para efectos de renta, y muchos son los contadores que hacen declarar a sus clientes gastos que no corresponden, esta situación lleva a la Administración Tributaria a practicar ajustes a los gastos por sumas muy elevadas que se ven infladas con los cargos financieros que en la actualidad se aplican, en igual sentido las sanciones que les son impuestas incrementan notoriamente la deuda a favor del fisco, estos accesorios en muchos casos corresponden a un monto similar al ajuste practicado

Generalmente, se deducen como gasto todas aquellas operaciones que están vinculadas con la generación o con el mantenimiento de la fuente generadora de rentas, indicadas en la normativa de gastos, que como se indicó, corresponde a una lista de gastos deducibles pero que la misma no es exclusiva ni excluyente, pues lo único que ha querido el legislador ha sido dar un listado de más o menos cuales actividades pueden ser deducidas, regulando entre ellas las más comunes, pero dejando a entendimiento tácito que no se debe centrar sólo en ellas, sino que las posibilidades están abiertas a cualquier otra actividad, siempre que no esté prohibida de manera explícita en la ley. Este criterio abre ya toda una gama de posibilidades para poder declarar como gasto actividades que no necesariamente estén en el marco normativo, pero que si tienen relación directa con la generación y el mantenimiento de la fuente.

En otro sentido, el efecto de la globalización en la economía nacional y lo sofisticado de ejecución de las diferentes operaciones en los negocios, hace más amplia y compleja la gama de gastos y costos que puedan considerarse como gastos deducibles para efectos de determinar la renta.

La apertura comercial que ha sufrido el país en los últimos tiempos, y la que se ha negociado para el futuro, genera el nuevo estilo de realizar negociaciones, una exploración constante de mejorar los procesos productivos, una disminución de costos y gastos sin sacrificar la calidad, una explotación de nuevos mercados, entre otro, constituyen el giro, de prácticamente 360 grados, que deben hacer los productores y negociadores para tener la capacidad de competir con sus homólogos.

No obstante, estos cambios obligan a considerar si efectivamente los gastos y costos que se efectúan, son necesarios para la obtención del beneficio, para lo cual habría que realizar un estudio profundo en unos casos y más superficiales en otros, sobre la naturaleza de los mismos, en resumen hay que interpretar el uso de esos gastos.

Este contexto lleva a la necesidad de parte no solo del contribuyente, responsable ante la Administración Tributaria, sino también a los contadores y asesores tributarios, de lograr una interpretación la cual se aplique en forma general como gasto deducible, sin apartarse de la relación directa que debe tener los gastos con los ingresos.

Esta interpretación acorde con la realidad demostrada permite necesariamente mantener registros contables reales, desde el punto de vista tributario, disminuyendo los ajustes por estos conceptos, ocasionando un ahorro de tiempo y dinero no solo al contribuyente, sino también a la Administración Tributaria

### **1.3 Planteamiento del problema.**

Son muchos los ajustes que el Tribunal Fiscal Administrativo y la Administración Tributaria ha practicado por concepto de gastos no deducibles para efectos de renta, debido en su mayoría a una interpretación errónea por parte del contribuyente o bien a la falta de prueba para indicar que los gastos en cuestión han sido generadores de ingresos, situación que le afecta notoriamente.

Según la norma, el contribuyente es el responsable ante la autoridad fiscal, no obstante, el contador juega un rol muy importante en esa responsabilidad, por la interpretación que le puede dar a la hora de registrar los gastos, por ejemplo, registrando como gastos una erogación, cuando en realidad constituyen una capitalización, esto por cuanto desconoce la naturaleza del egreso, situación que podría originar un ajuste a la declaración del impuesto que presenta el cliente. Otro ejemplo es la exclusión de gastos por el hecho de no contar con una factura, pudiéndose demostrar el origen del egreso y su transformación a renta bruta. Otra situación que se presenta es el desconocimiento de las normas relativas al gasto que permitan al contribuyente, utilizarlo como deducible por ser un derecho manifiesto.

Los costos y gastos que el contribuyente realice constituye el generador de ingresos que es lo que le interesa al fisco, estos gastos no pueden ser en extremo excesivo a tal punto que no produzcan beneficios, situación que se apartaría de la lógica de cualquier actividad económica desarrollada. Por otro lado, no pueden ser tan limitados que no expongan el potencial de ingreso real.

El desarrollo de una actividad se refleja en buena parte por los gastos necesarios para la obtención de ingresos, el registrar gastos que no se han producido u omitir gastos deliberadamente, con el objeto de que no se conozca el poder del ingreso real, podría constituirse en una actitud dolosa, situación que afectaría directamente al contribuyente.

La interpretación que se le da a los gastos afecta en los resultados del periodo, por lo que reviste de importancia exponer y justificar adecuadamente las erogaciones realizadas para la generación de renta bruta, con el fin de no solo presentar declaraciones del impuesto sobre la renta con montos acordes a la realidad empresarial, sino, también evitar ajustes a la renta que implica además una carga financiera y sancionable que podría duplicar el monto del ajuste determinado.

Es por eso que se plantea la interrogante sobre la forma de interpretar la norma tributaria en materia de gastos para que el contribuyente lo pueda deducir y obtener su renta neta tributaria.

### **1.3.1 Formulación del problema**

¿Cómo se debe interpretar los gastos deducibles a la renta, de las personas físicas, y jurídicas de conformidad con el planteamiento del Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta, para las personas físicas y jurídicas?

### **1.3.2 Sub-problemas**

¿Qué son gastos deducibles según Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta?

¿En que consiste el principio de causalidad desde el punto de vista tributario?

¿Cuáles son los gastos deducibles a la renta de las personas físicas y jurídicas de conformidad con el proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta?

¿Cómo se interpretan los gastos deducibles al impuesto, según el proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta?

## **Capítulo II**

### **Marco Teórico**

El concepto de la deducibilidad de un gasto desde el punto de vista tributario, se extrae del artículo 7 de la Ley 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta (1988), cuando expone que “La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes”, según los expuesto, para que los gastos y costos se puedan deducir deber ser causados con el objetivo de generar ingreso”.

Por otra parte el artículo 8 del mismo cuerpo legal trata de enlistar una serie de costo y gastos de acuerdo a la generalidad económica, sin embargo, no se puede considerar que esta lista es exclusiva o cerrada, pretender esto significaría dejar fuera una serie de gastos y costos que son necesarios para obtener el beneficio.

Cualquier actividad económica, indistintamente, de que su fin sea la obtención de lucro, para subsistir, requiere de ingreso que necesariamente se originan del uso de los bienes, este uso pueden ser catalogados como costos o como gastos.

Los costos, según lo definen Polimeni, Fabozzi, Adelberg y Kole (1994) como, el valor sacrificado para adquirir bienes o servicios que se miden en dólares mediante la reducción de activos, o al incurrir en pasivos en el momento en que se obtienen los beneficios.

Dicho en otros términos es la adquisición de bienes o servicios que se adquieren con el objeto de obtener un beneficio, cuando este es utilizado, según el mismo autor, los costos se convierten en gastos, los cuales define como un costo que ha producido un beneficio y que ha expirado.

Por su parte Welsch, Milton y Gordon (1990) hacen una diferenciación del costo y gastos tal como sigue:

*Para propósitos de la contabilidad financiera, el costo se define como un desembolso que se registra en su totalidad como un activo y se registra como gasto cuando "rinde sus beneficios" en el futuro. Por consiguiente una cuenta de costos es una cuenta de activos (por ejemplo el inventario). El gasto se define como un desembolso que se consume corrientemente, o como un costo que "ha rendido ya su beneficio. (pág 322)*

Ambos ponencias coinciden al determinar que el costo es una erogación que se registra como activo, y que su registro pasa a ser gastos cuando este ha rendido sus beneficios.

En la anterior definición se incluye el termino de contabilidad financiera, la cual Polimeni et al. (1994) define: La contabilidad financiera se ocupa principalmente de los estados financieros para uso externo de quienes proveen fondos a la entidad y de otras personas que pueden tener intereses creados en las operaciones financieras de la firma.

Según lo expuesto la contabilidad financiera es exclusivamente para uso externo, y que si bien es de un interés comprensible para inversionista, ya que garantiza los activos en riesgo, también es de sumo interés para el fisco porque constituye la base para la determinación de los impuestos.

Para efectos tributarios esta base puede ser conciliada, de forma que se ajuste a la normativa tributaria respectiva, este cambio puede provocar que aumente o disminuya la base.

Así las cosas se podría mencionar de la existencia de dos bases distintas de resultados, la primera, el efecto que se refleja al incluirse todos los elementos indistintamente, de la participación directa e indirecta de estos que hayan

facilitado en la obtención del resultado durante el periodo contable, y la segunda, el efecto que se refleja al ajustarse la base de resultado a los términos de los lineamientos normados o reglados.

La Norma Internacional de Información Financiera 2001, (NIIF). N° 12 establece los lineamientos para la determinación del impuesto sobre la renta, constituye como operación básica que los ingresos se le deducen los costos y los gastos dando como resultado la renta neta imponible.

Esta NIIF indica además que es necesario realizar un ajuste por cuanto hay operaciones que las empresas realizan, pero que por su característica deben excluirse o incluirse a la renta neta, para lo cual debe ajustarse restando todos aquellos ingresos que no están incluidos como gravables y sumarle todos aquellos costos y gastos que no cumplen con los requisitos establecidos en la normas tributarias.

Es claro entonces que la citada norma pretende definir una base sobre la cual el sujeto pasivo puedan determinar la carga tributaria, ésta base desde el punto de vista tributario es la denominada base imponible.

Como se indicó, la base imponible, es una base ajustada a las normas establecidas según la legislación, esta base puede ser mayor o inferior dependiendo del tipo de ajuste que se practique.

Para determinar cuales gastos son deducibles no basta con una lectura a la norma, sino que se hace necesario un estudio profundo de la naturaleza del canon y del aporte del gasto al desarrollo de la actividad económica. Por lo que, expuesto en otros términos, para determinar cual gasto se considera deducible se debe conocer la incidencia que tiene como correspondencia a la obtención del ingreso

El proyecto de la Ley del impuesto sobre la Renta establece:

*Para calcular el rendimiento neto se podrán deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles y necesarios para producir la utilidad o beneficios y las otras erogaciones expresamente autorizadas en esta ley. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizadas se efectúen para producir indistintamente rendimientos gravados y no sujetos o exentos se deberá deducir únicamente la proporción que razonablemente corresponda a los rendimientos gravados en este impuesto*

Se desprende de este enunciado, que para definir el utilidad neta se podrán deducir los gastos útiles y necesarios para generar dicho rendimiento, es decir cualquier gasto indistintamente de su erogabilidad o no, siempre y cuando este costo o gasto contribuya a la obtención de ingresos gravados.

Lo anterior conlleva analizar el llamado “principio de causalidad” que rige a la aplicación del concepto de deducibilidad.

El principio de causalidad puede ser expresado como: "Todo acontecimiento requiere, necesariamente para producirse, la ocurrencia de otro, llamado causa. (Bioestadística. 2004).

En igual sentido la Dra Cuesta Aguado expone que a la estructura lógico-formal que el conocimiento humano utiliza para explicar la relación entre acción y resultado se le llama causalidad; y al principio según el cual a cada resultado precede una causa que lo origina, se le denomina principio de causalidad. (Dra. Paz M. de la Cuesta Aguado, 2004).

Dicho en otros términos el principio de causalidad ostenta que cada resultado es motivado por una acción,

El principio de causalidad presupone la existencia de una relación causal objetiva entre el desembolso y la generación de renta gravada (causa generadora) o con el mantenimiento de su fuente productora (causa conservadora), lo que no necesariamente implica una relación entre gasto e ingreso (Jorge Bravo Cucci, 2004.)

Lo recién expuesto se aproxima a la aplicación del principio de causalidad en materia tributaria, específicamente en la percepción de renta, en la que incluye el concepto del mantenimiento de la fuente, o conservación del bien con el objetivo de asegurarse ingresos a futuro.

Ampliando el concepto se expone que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios tales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de operaciones, entre otros. (Rafael Pinzas C.2004).

Este aporte incluye dos circunstancias nuevas, la primera que los gastos sean normales considerando la naturaleza del negocio, que los gastos registrados correspondan a la actividad que desarrollen y además que sean proporcionales al volumen de las operaciones, que exista congruencia con el volumen que se producen.

Por lo expuesto desde el punto de vista tributario la deducibilidad no debe limitarse a la proporcionalidad, este razonamiento es exclusivamente cuantitativo con relación al beneficio que produce y no permite corroborar a causa de que se produce el gastos, Por lo que se debe considerar el criterios de razonabilidad con el cual se permite establecer porque los gastos no son proporcionales con las operaciones realizadas.

Establecer la relación entre los gastos y la generación de los ingresos corresponde a los sujetos pasivos, por medio de la prueba, la cual es un conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera que sea su índole, se oriente a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos alegados por una de las partes.

Por medio de prueba se puede entender todas aquellas cosas, hechos o abstenciones que puedan conducir en el ánimo del juez certeza sobre los puntos litigiosos. El Artículo 318 del Código Procesal Civil Ley 7130, establece los medios de prueba dentro de los cuales se encuentran las declaraciones de las partes, las declaraciones de los testigos, documentos e informes, dictámenes de peritos, reconocimientos judiciales, medios científicos, y las presunciones e indicios.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 140 expone que se “puede invocar todos los medios de prueba admitidos en el Derecho Civil...”, esto se podría interpretar de que los medios de prueba consignado en el Derecho Civil son admisibles en el Derecho Tributario, esta aseveración no es del todo correcta en tanto que la prueba documental es la de más peso, y ningún otro elemento será suficiente salvo que se complemente mediante documentos.

A manera de ejemplo se cita el Fallo del Tribunal Fiscal Administrativo No. 23 de las 13:00 horas del 9 de febrero de 1990 expone un caso en donde la prueba testimonial dio paso al reconocimiento de costo, así, “el Tribunal Fiscal Administrativo ha mantenido el criterio de que a pesar de que sean “justificantes incuestionables”, los testimonios sí constituyen un principio de prueba por escrito” este enfoque permitió a la Dirección de Tributación analizar la prueba testimonial de los proveedores cuya facturación fue rechazada al ser emitida por la misma contribuyente y considero procedente aceptar como costos necesarios para producir la renta líquida gravable al encontrarse debidamente justificada por

los testimonios en referencia .

El Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria en su artículo 18 expone que la determinación de los tributos o la imposición de sanciones se hará sobre hechos probados y constados en el expedientes que se confeccione para ese fin, menciona que la idoneidad de los medios de prueba dependerá de los requisitos que la norma constituya o de las exigencias que las disposiciones establezcan en materia probatoria, pero que todo caso deberá analizarse la prueba conforme a las reglas de la sana crítica y el principio de realidad económica.

Lo anterior obedece a que la Administración está obligada a ordenar y practicar todas las actividades de prueba necesaria para establecer la verdad de los hechos tal y como lo expone la Ley de la Administración Pública, bajo esta premisa es que la Sala Primera Tribunal Fiscal Administrativo emite el fallo 340-2002P. del veintiocho de agosto de dos mil dos:

“...La administración ordenará y practicará todas las diligencias de prueba necesarias para determinar la verdad real de los hechos objeto del trámite, de oficio o a petición de parte...” Agrega el artículo 298 inciso 2) que: “... salvo disposición en contrario las pruebas serán apreciadas de conformidad con las reglas de la sana crítica...” Resulta más que evidente que la Administración Tributaria debe estar autorizada y efectivamente lo está, para prescindir de los formalismos exigidos en los comprobantes de gastos, por un principio básico de justicia tributaria, así como por el principio jurídico procesal de verdad real. Nadie está obligado a lo imposible. Esto es, que si bien es lógico que la Administración utilice este tipo de mecanismos a fin de hacer controles cruzados de los contribuyentes de los distintos impuestos, esto no puede convertirse en una barrera para que los contribuyentes demuestren hechos reales, como son en el caso que nos ocupa, las erogaciones efectivamente realizadas para obtener la renta, por medio de comprobantes que no cumplan a cabalidad con los requisitos formales establecidos, pues la emisión de tales comprobantes no se encuentra dentro de la esfera de voluntad o de acción de quien los deben recibir. Consecuentemente, el intérprete tributario tiene total discrecionalidad para apreciar los elementos probatorios, particularmente cuando se trata de la comprobación de los gastos en que incurre el contribuyente para producir la renta, pues como quedó dicho, la emisión de comprobantes (a efectos de comprobar un gasto)

no es una circunstancia que esté dentro de la esfera de actuación del adquirente, sino que es del exclusivo arbitrio del proveedor...”

En el artículo 19 del mismo cuerpo legal delimita la carga de la prueba, según sean a la Administración Tributaria o al sujeto pasivo. Establece que la carga de la prueba le incumbe a la Administración con respecto a los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, que es responsabilidad del contribuyente o sujeto pasivo lo concerniente a los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria; corresponde, demostrar los hechos que configuren sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y en general los beneficios fiscales que alega existentes en su favor

En Fallo No. 335/97 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, de las 14:00 hrs. del 23 de octubre de 1997 y Resolución No. 111 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, de las 15:30 hrs. del 11 de octubre de 1995, establece con claridad la responsabilidad del contribuyente con relación a la carga de la prueba ya que expone que en materia tributaria la carga de la prueba pesa siempre sobre el sujeto pasivo, desde el inicio de la operación determinativa hasta su discusión en sede jurisdiccional, por lo que es a éste a quien le corresponde demostrar que los gastos indicados fueron útiles, necesarios y pertinentes para producir la renta gravada.

Es clara entonces que le corresponde al sujeto pasivo demostrar que los gastos efectuados no solo fueron necesarios sino que se utilizó para la generación de ingresos, el sujeto pasivo según el Código de Normas y Procedimientos tributarios (en adelante Código) es el obligado a emitir la declaración correspondiente, que permite a la administración conocer la situación tributaria del mismo.

El artículo 15 del Código, define al sujeto pasivo como “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias en calidad de contribuyente o responsable”.

Son contribuyente de conformidad con el artículo 17 del Código “los obligados por deuda propia, y pueden ser como las personas naturales..., las personas jurídicas..., y las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica que dispongan de patrimonio y tenga autonomía funcional”. Esta disposición involucra a todas las personas físicas como jurídicas u otras organizaciones de hecho.

Los responsables según el artículo 20 del Código “son todos aquellos obligados por deuda ajena, que sin tener el carácter de contribuyente deben cumplir las obligaciones de estos”, de acuerdo al artículo 21 del Código, dentro de los responsables se citan a los representantes legales de las personas jurídicas, los fiduciarios, los mandatarios, los curadores de quiebra o concurso, los padres, los tutores y los curadores de incapaces.

Según lo expuesto tanto a los contribuyentes como a los responsables les corresponde entre otras, la presentación de la declaración considerando los aspectos de interpretación de la norma, entre ellos los gastos deducibles.

El proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta introduce el concepto de renta global para las personas físicas, esto es que grava todas las manifestaciones de renta, tales como ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. El impuesto pretende gravar la diferencia resultante de las rentas y las deducciones y reducciones establecidas en la norma.

El proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la individualización de rentas según sea su origen o su fuente, tales como las rentas de trabajo, las

rentas de capita, las rentas obtenidas por el desarrollo de actividades económicas, y las ganancias o pérdidas patrimoniales.

Al establecer diferentes tipos de fuentes de rentas, se le debe imputar a cada concepto de rendimientos los gastos necesarios para su obtención, en el caso de las rentas de trabajo y de capital se imputaran al periodo impositivo que corresponda, las rentas de actividades económicas se imputarán todas aquellos gastos necesarios para generar el beneficio, en el caso de las ganancias o pérdidas patrimoniales se imputaran en el periodo en el que se realizó la variación

El Proyecto de Ley del Impuestos sobre la renta introduce un concepto nuevo como lo es la aplicación de bases de valoración según el principio "Arm's Length", que permite a la autoridades fiscales determinar cuál habría sido el precio fijado si las partes no hubieran sido vinculadas, este principio establece patrones de referencia indicativos de un precio normal y objetivo, establece las partes vinculadas, las rentas en especie y salarios en especie.

Según Pinzas (2001), la aplicación de este principio parte de la premisa de que en condiciones de libre competencia, el precio es fijado por el mercado, entendiéndose como un mercado abierto sin limitaciones, se debe hacer referencia a una transacción concreta (identificada y única), esta es comparada con una análoga, considerándose todas las obligaciones legales asumidas por las partes contratantes, sin olvidar que se tiene como intención de ganar una cuota en el mercado.

Las rentas de trabajo lo constituye todo ingreso, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal y no tengan el carácter de rentas de actividades económicas. Tiene como único gasto deducible las cuotas satisfechas a colegios profesionales.

Adicional a lo anterior otros conceptos no ligados a la obtención de renta de trabajo como el mínimos vital (mínimo personal, familiar, honorarios profesional, gastos médicos, alquiler de vivienda), y los aportes a los fondos de pensión voluntarios y obligatorios, así como las pensiones alimenticias y donaciones aprobadas.

Las rentas de capital según el proyecto de Ley se le atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, la norma establece las rentas de tipo inmobiliario tales como arrendamientos o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos y las rentas obtenidas a través de fondos de inversión inmobiliaria

Los Gastos deducibles sobre las rentas de capital inmobiliario son todos los gastos necesarios para su obtención. En el caso de los intereses y la depreciación no podrá superar la cuantía de la renta bruta proveniente de cada bien, derecho o facultad de uso o disfrute

Por su parte se consideraran rentas de capital mobiliario las rentas obtenidas por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad Rentas obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios, Rentas en dinero o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, con las excepciones del previstas en el proyecto. Este tipo de renta tendrá como gasto deducible todos aquellos egresos por la administración de los mismos.

Se considerarán rentas provenientes de las actividades económicas aquellas que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, impliquen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La actividad

podrá ser permanente u ocasional, y podrá desarrollarse mediante local fijo, o sin local fijo, ya sea en forma ambulante o estacionaria.

Para el desarrollo de las actividades económicas indistintamente si el proclisor es una persona física o jurídica, se podrán deducir los costos de producción tales como las materias primas, la mano de obra y los costos indirectos de fabricación. Los primeros es la materia que se transforma en otra que es el producto final, esta transformación se realiza con mano de obra y con otros costo "menores". En el comercio que es el traspaso del bien sin transformación física, pero que ha necesitado de costos adicionales para lograr cumplir con el objetivo, que es la venta.

Los salarios, dietas y cualquier otra forma de remuneración por servicios personales prestados en forma efectiva, siempre y cuando se hayan efectuado las retenciones establecidas por ley y se cumpla con el pago de las obligaciones de la seguridad social, cuando ese incumplimiento se satisfaga en fecha posterior al período impositivo en que se efectuó la deducción, se tendrá por legítima la deducción efectuada en ese período impositivo, quedando a salvo el derecho del contribuyente para rectificar la declaración respectiva, por las partidas deducibles satisfechas con posterioridad y que no haya rebajado antes, siempre y cuando no se trate de períodos prescritos. Además, podrá deducirse una cantidad igual adicional que se pague por los conceptos mencionados a las personas con discapacidad a quienes se les dificulte tener un puesto competitivo. Este apartado amplía el concepto utilizado anteriormente de mano de obra, incluyendo dos restricciones, una la de aplicar las retenciones que corresponda, y la otra que cumplan con las obligaciones de seguridad social, incluye también un concepto de recompensa del 100% del gasto cuando los pagos que se realicen bajo este concepto sea a personas con discapacidad a quienes se les dificulte tener una puesto competitivo, entendiéndose esto que el hecho de tener una discapacidad no necesariamente indique la dificultad de tener un puesto competitivo. Se deberán determinar lo grados de discapacidad

que deberá ser avalado por autoridades competentes. Esto último supone un gasto permitido, no obstante no hay erogación o desgaste sufrido, por lo que se estaría alterando los resultados reales de la actividad desarrollada.

Las tasas, impuestos o contribuciones especiales que afecten el giro habitual de los contribuyentes, incluyen los servicios públicos.

Los intereses y gastos financieros relacionados con el giro del negocio de los sujetos pasivos, cuando se acuerden tasas de interés por encima de las del mercado, la diferencia entre esta y la pactada no será deducible, cuando no se realicen las retenciones o no se ingrese los impuestos correspondientes tampoco se podrán deducir, no obstante, cuando el incumplimiento se satisfaga en fecha posterior al período impositivo en que se efectuó la rebaja de intereses, se tendrá por legítima la deducción efectuada en ese período impositivo.

Los incobrables siempre que hayan transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación, se presume la existencia de un plazo mínimo en la cual el acreedor exija su pago. El plazo de un año debe entenderse el plazo transcurrido sin que dicho compromiso haya sido atendido. Otra circunstancia de calificación de un incobrable es que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o situaciones análogas, o que este procesado por el delito de estelionato o fraude de simulación. También es incobrable cuando las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro. Con relación a los créditos otorgados, que existan garantías que el acreedor pueda usar para recuperar su cuenta, no se aceptaran como incobrables, salvo que exista un procedimiento arbitral o judicial que trate sobre su existencia o cuantía. Se excluyen las cuentas incobrables por posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor. Se excluye las estimaciones por incobrables salvo que se trate de entidades sujetas al control de la SUGEF

Las diferencias cambiarias originadas al cierre del período impositivo, provenientes de pasivos en moneda extranjera, invertidas en actividades generadoras de rentas gravables, las conversiones a moneda nacional deben efectuarse utilizando el tipo de cambio establecido por el Banco Central de Costa Rica a la fecha de realización de la operación, o al cierre del período impositivo, para las operaciones pendientes a esa fecha.

La depreciación efectiva para compensar el desgaste, el deterioro o las obsolescencias económicas, funcionales o tecnológicas de los bienes tangibles, propiedad del contribuyente, así como la depreciación, de las mejoras con carácter permanente realizadas por el contribuyente. También se establece la revaluación como mecanismo de actualizar el valor de los bienes depreciables y a partir de esta aceptar la depreciación, esta revaluación se determinará con el valor en libros del activo depreciable sea la diferencia entre el valor histórico y la depreciación acumulada.

El agotamiento de los recursos naturales no renovables tomando en consideración la vida útil y el costo del bien incluyendo los gastos efectuados para obtener la concesión.

Se permite la amortización de los activos intangibles, cuando tuvieren fecha cierta de extinción, en cuotas iguales durante cada uno de los periodos impositivos de su vigencia, o cuando no tuviesen fecha cierta de extinción, con un límite máximo por periodo impositivo, de la décima parte de su valor. En el caso de los gastos preoperativos y de organización de empresas, podrán deducirse en el período fiscal que se causen, o si se acumularen, en cinco períodos fiscales consecutivos, en las proporciones que determine el sujeto pasivo, a partir del inicio de su actividad productiva. Los rubros a tomar en cuenta como gastos preoperativos y de organización son los que serían deducibles íntegramente en el período en que se causen en la hipótesis de que se estuviera en el período operativo, debiendo excluirse los que, por su naturaleza, deban amortizarse o depreciarse.

Los arrendamientos o alquileres, el del tipo operativo por los montos establecidos para el uso del bien, para el arrendamiento del tipo financiero el por el desgaste sufrido por el uso del bien.

Las primas del seguro de cosechas o de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, contratados con el Instituto Nacional de Seguros o con otras instituciones aseguradoras autorizadas.

Los gastos reales de representación y similares en que se incurra dentro o fuera del país, los viáticos que se asignen o se paguen a dueños, socios, miembros de directorios u otros organismos directivos o a funcionarios o empleados del contribuyente, o bien utilizar como tope máximo el equivalente al 1% sobre los ingresos brutos declarados.

Los pagos o créditos otorgados a personas no residentes en el país por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, así como por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares; siempre y cuando se hayan realizado las retenciones y cancelaciones del impuesto según la norma.

Los pagos o créditos otorgados a personas no residentes en el país por el suministro de noticias, por la producción, la distribución, la intermediación o cualquier otra forma de negociación en el país, de películas cinematográficas y para televisión, "videotapes", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas, y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

Las indemnizaciones y las prestaciones laborales, pudiéndose deducir como máximo el doble del mínimo establecido en el Código de Trabajo, para lo cual es necesario demostrar la erogación, en igual sentido los aportes patronales a la seguridad social.

Los gastos de publicidad y de promoción, los gastos de transporte y de comunicaciones.

Las pérdidas por destrucción de bienes por incendio, por delitos en perjuicio de la empresa, debidamente comprobadas y en la parte no cubierta por los seguros.

Los gastos generados en el exterior debidamente comprobados y siempre que cumplan con las reglas generales de deducibilidad.

El cincuenta por ciento (50%) de los gastos originados en servicios de guardería proporcionados directamente por el contribuyente a sus empleados.

La contribución que de conformidad con el inciso a) del artículo 20 de la Ley N° 6041, de 18 de enero de 1977 y sus reformas, deben efectuar los bancos, para el financiamiento de la Comisión Nacional de Préstamos para Educación (CONAPE) y al Instituto de Fomento Cooperativo (INFOCOOP), según el artículo 12 inciso 2 acapite b) de la Ley N° 1644, Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional de 26 de setiembre de 1953.

Las reservas de inversión o fondos de desarrollo, debidamente aprobados por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, en el caso de las entidades prestadoras de servicios públicos a que se refiere el artículo 71 inciso c) de esta Ley, estas reservas o inversiones deben ser debidamente documentadas.

El proyecto de Ley establece como gastos deducibles los concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada, siempre que exista un contrato celebrado de previo en donde se identifiquen el proyecto a realizar, especificando la naturaleza de los servicios por prestar, así como los derechos de uso de los resultados, en igual sentido la distribución de los gastos efectuados por la entidad se hará atendiendo los

criterios de continuidad y racionalidad, los derechos de uso de resultados del proyecto se computaran proporcionalmente a la inversión efectuada.

Según lo expuesto el proyecto de Ley de Imposición sobre la renta incluyen una serie de gastos relacionados directamente con la generación de ingresos, contiene también erogaciones no relacionados con la generación de ingresos, pero que la norma le da derecho a los sujetos pasivos a deducir para determinar la renta neta, en todos los casos los gastos deben ser demostrado conforme el medio de prueba idóneo, que en materia tributaria prevalece lo documental.

Así mismo el Proyecto de Ley del Impuesto sobre la renta establece una serie de erogaciones que no se consideran como gastos deducibles, en ese sentido las devoluciones de los fondos invertidos no deben considerarse gastos deducibles. Tampoco las mejoras o erogaciones capitalizables.

No deben considerarse como gasto deducibles los costos o gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que dé lugar a rentas gravadas el impuesto a que se refiere el presente título, así como las erogaciones similares vinculadas con rentas gravadas que no se encuentren respaldadas por la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se liquida.

En igual sentido los impuestos sobre la renta, sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre estos se fijan, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes de tales impuestos, lo mismo que los recargos, multas e intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias. Tampoco serán deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, así como los intereses previstos en el artículo 75 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Tampoco serán deducibles los gastos e inversiones de lujo o de recreo para el personal de las empresas, así como los gastos de servicios, incluidas las prestaciones por intereses y otros gastos financieros, transferencia de intangibles, cesión de derechos o cesión en uso de bienes ubicados fuera del territorio nacional, correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen por medio de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

Cuando exista la obligación de efectuar retención y pago a cuenta y esta no se ejecuta no será deducible, también los obsequios y regalías o donaciones hechas a los socios o a parientes consanguíneos o afines de los funcionarios o socios de la sociedad, así como los intereses de capital y las obligaciones o préstamos que las empresas individuales de responsabilidad limitada y los empresarios individuales se asignen a sí mismos, a sus cónyuges, a sus convivientes de hecho, a sus hijos y a sus parientes, hasta el tercer grado de consanguinidad.

Para lograr ubicar los gastos deducibles según la intención del legislador es necesario descifrar el contenido de la normativa. El interpretar la norma es el acto de entender el significado de la misma y el porque de su uso, es la traducción de lo que se quiere que se ejecute.

La Interpretación consiste según De Castro ( ), en averiguar mediante signos externos los mandatos de una norma, Ferreiro, Queralt, Clavijo, Pérez Royo Tejerizo (1995) indican que la interpretación es un proceso lógico mediante el cual se trata de determinar la voluntad del legislador expresada a través de la norma dada.

Ambos autores coinciden que la interpretación es determinar la intención de la norma en su sentido más amplio. En igual sentido lo expone Gamboa (2000) cuando menciona que:

*Interpretar una norma jurídica es, pues, desentrañar, el sentido mismo de su expresión, es descubrirlo. Esto es posible mediante los datos y signos con que se manifiesta, ya que el criterio interpretativo no puede ser filológico- histórico, sino que debe trascenderlo y acercarse más a uno lógico – sistemático e igualmente, ser apreciada la visión tanto retrospectiva como prospectiva de sus creadores (p 29)*

Esta definición involucra un elemento nuevo que considera el espacio de tiempo para interpretar una norma tanto en el pasado como el futuro, esto es relevante al considerar que las condiciones para desarrollar las actividades económicas son cambiantes, en igual sentido, una norma se pueden interpretar de acuerdo a la época, ya que el sentido mismo de aplicación no cambia.

El Código Civil en el artículo 10 expresa con relación a la interpretación de la norma: “las normas se interpretan según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos, y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas”.

Con esta cita no se pretende concluir que la interpretación de las normas tributarias deba hacerse según lo indica el artículo, sino más bien, a manera de ilustración se exponen los criterios que podría utilizarse en la interpretación de la ley tributaria.

Por su parte Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 6, establece “Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos del Derecho Común”. Este artículo nos obliga a conocer las formas de interpretación que el Derecho Común menciona en su doctrina.

La doctrina ha definido criterios generales de interpretación en ese sentido Ferreiro et al. (1995) indica que “

*“Durante mucho tiempo se ha pensado que en la interpretación de las leyes tributarias debían aplicarse criterios especiales, criterios automáticos de interpretación que se concretaban en las máximas in dubio pro fisco o en la contraria in dubio contra fisco, o bien en la afirmación de que dichas leyes debía interpretarse restrictivamente, bien por tratarse de leyes excepcionales, bien porque eran leyes, se decía, restrictivas del libre ejercicio de los derechos. Hace tiempo, sin embargo, que tal doctrina ha dejado de aceptarse. La interpretación se defiende ya generalmente, no ha de ser restrictiva ni extensiva, sino simplemente declarativa de la voluntad del legislador”. (ps 77-79)*

Lo anterior se resume que la interpretación de la norma es buscar lo que el legislador ha querido establecer.

Como la primera forma de interpretación que el derecho común establece es el criterio literal, que Martínez Lafuente ( ) expone su significado de la siguiente forma: el elemento gramatical consiste en el conocimiento de las palabras de la ley , no ya solo en su significación aislada , sino también en su sentido total , dado el lugar que ocupe en la oración.

Gamboa (2000) lo conceptualiza de la siguiente manera: Consiste en analizar las palabras, la propia letra de la ley, sin restringir ni ampliar su alcance . Se declara el alcance de lo que la norma establece, de lo que manifiesta, sin lugar a dudas, partiendo de la conceptualización que cada palabra tiene por si misma.

Una interpretación literal produce una limitación de lo que realmente la norma quiere establecer y esto nos llevaría a un error, el mismo Gamboa (2000) lo expone cuando indica que “...pensar en una norma jurídica solo en sentido literal o gramatical, nos llevaría a errores prácticos fácilmente previsibles...”

El otro criterio para la interpretación de una norma es el criterio lógico, que es simplemente lo que la ley quiso establecer, la norma se analiza en un marco más amplio, en este sentido Gamboa (2000) alude:

*“Se entiende por tanto que el legislador a querido decir más de los que el ley dice en aras de la aplicación –o averiguación – de la razón de existencia de la ley. Así las normas tributarias deben ser entendidas, computando la totalidad de los preceptos que la integran, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla mediante una razonable interpretación” (p 36 )*

Por su parte Martínez Lafuente expone, el criterio lógico consiste en examinar las distintas partes de la Ley y explicar unas por otras ya que constituyen un todo orgánico y por lo tanto un cierto nexos lógico las liga entre si.

Ambos tratadistas coinciden en el análisis, en cuanto a la aplicación de la norma de conformidad con un estudio integral y no aislado.

El criterio histórico, por su parte, es descubrir la ideología que originó la norma, de esta forma conocer el sentido único de la misma. La aplicación de este criterio como forma de interpretar una norma requiere de un estudio profundo de todas las circunstancias, ocurrencias, situaciones o cuestiones de previo al voto de una norma.

Martines Lafuente indica que el criterio histórico, consiste en traer a colación para entender la ley, los antecedentes de su formación, la historia, y las tradiciones del pueblo, porque en ellos encontraremos la clave de explicación de sus preceptos.

En forma similar Gamboa (2000), menciona que el análisis para una interpretación basado en el criterio histórico debe incluir las discusiones en el

Poder Legislativo, así como examinar los dictámenes, las opiniones doctrinales, las propuestas de los grupos involucrados, la realidad previa y la realidad que pretende solucionar.

Se extraen dos factores de relevante importancia que Gamboa incluye en su aporte, y es que considera que se debe analizar tanto la realidad previa y la realidad que pretende solucionar; la primera es la situación que se presenta previo a la aplicación de la norma o sea las características de esa situación, su origen, su desarrollo, sus efectos. La segunda, lo que la norma pretende solucionar, esto es el manifiesto de la intención de la norma.

Ampliando este concepto se puede deducir que al interpretar una norma se debe analizar las situaciones existentes en la época que condujeron a la creación de la norma, y que fue lo que la misma, después de aprobada, quiso solventar.

Otro criterio de interpretación de la norma es el criterio evolutivo, el cual se puede justificar su uso, por cuanto las normas se crean bajo condiciones o situaciones existentes al momento de la sanción de la ley, y el constante cambiar de la forma de realizar los actos de comercio obligan a ajustar las interpretaciones establecidas a las nuevas necesidades, ya que estas no fueron sospechadas por el legislador, no obstante este ajuste se limita a responder las siguientes interrogantes, ¿Cuál hubiese sido la intención del legislador? y ¿Cómo habría planteado la solución?.

Por su parte Villegas (1994) menciona que

*El problema que se plantea este criterio consiste en enfrentar una nueva necesidad de la vida social con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones económicas, sociales, políticas y éticas que determinan la nueva necesidad. Ante la nueva realidad, debe investigarse cual hubiera sido la voluntad del legislador y que solución habría dado. (pág.169)*

Villegas plantea una realidad, una norma creada y aplicada en su momento, es la simple aplicación del mandato, no obstante la aplicación de este criterio enfrenta a una nueva necesidad social que debe solucionarse con normas establecidas con anterioridad a las condiciones que dieron origen a la norma, lo que podría violar el principio de legalidad, plasmado en el artículo 11 de la Constitución Política y artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública. Este principio establece que la Administración Tributaria, como ente público, puede realizar los actos que autoriza la Ley, Reglamentos, o disposiciones administrativas generales, como resoluciones o directrices que emita la Dirección General de la Tributación

A lo expuesto por Villegas, se concluye que bajo el criterio evolutivo no se puede dar un sentido diferente, por ejemplo, a aquellos elementos de la norma que marcan el origen de la obligación; si la Ley del Impuesto General sobre las Ventas grava ciertos servicios, no se puede pretender que los servicios que se originan posterior a la norma sean gravadas aduciendo que la intención del legislador es gravar los servicios.

En este sentido Gamboa (2000) indica “que por esta vía existen algunos obstáculos, para este criterio y su consecuente aplicación, siendo imposible modificar por ejemplo, la interpretación del hecho imponible, amparándose para ello en la interpretación evolutiva de la ley.”

Definido el concepto y los criterios de interpretación de la norma, la interrogante siguiente es ¿quién interpreta las normas?. En este sentido el mismo Gamboa (2000) menciona, a igual que el resto de las normas del ordenamiento jurídico, la norma tributaria debe aplicarse por el intérprete, bien sea de un órgano administrativo o de uno jurisdiccional o en otros casos, en el reposo y espíritu crítico del estudioso de la materia tributaria.

Esta aceptación del ordenamiento jurídico permite a cualquier persona con sentido crítico y conocedor de la materia tributaria hacer la interpretación de la norma, buscarle el sentido mismo, para que pueda hacer uso de ella.

## **Capítulo III**

### **Metodología**

#### **3.1 Tipo de investigación.**

La metodología de investigación utilizada para la elaboración de esta tesis tiene como base los tipos de investigación exploratoria, investigación descriptiva, y la investigación aplicada, lo que permitirá poder cubrir el objetivo planteado.

Los estudios exploratorios permiten aumentar el grado de “familiaridad” con situaciones relativamente desconocidos. La investigación de tipo exploratoria permite preparar el “terreno” exponiendo los temas que versan sobre los objetivos establecidos. El marco teórico es ejemplo de este tipo de investigación ya que ubica al lector en el tema central de la investigación

La investigación descriptiva está relacionada con las prácticas que prevalecen, opiniones, puntos de vista, actitudes que se mantienen o tendencias que se desarrollan. Este tipo de investigación rebasa el acopio y tabulación de los datos más bien es un elemento interpretativo del significado o importancia de que se describe, combinando muchas veces labores de comparación o el contraste, involucrando mensuración, clasificación, análisis e interpretación.

Por ultimo, la investigación básica e investigación aplicada se relaciona en tanto que la primera se realiza con el propósito de ampliar los conocimientos teóricos para el avance de una determinada ciencia, sin tener en primera instancia un interés directo en sus aplicaciones. La investigación aplicada tiene una muy estrecha relación con la anterior ya que depende de los descubrimientos y avances de la investigación lógica. Se trata de investigaciones que se caracterizan por su interés en la aplicación, utilización y consecuencia práctica de los conocimientos.

Como se mencionó los estudios exploratorios permiten ubicar al investigador en el tema central, la investigación descriptiva es el resultado de interpretar los resultados obtenidos mediante la recolección de información en la fuente primaria, que en este trabajo se ubica en el capítulo siguiente de análisis e interpretación de resultados, la investigación aplicada es el resultado de los conocimientos teóricos junto con las deducciones obtenidas en la interpretación de los resultados, que da origen a las recomendaciones y o propuesta.

El objetivo de cualquier ciencia es adquirir conocimientos y la elección del método adecuado que permita conocer la realidad de los hechos es fundamental. Los métodos inductivos y deductivos tienen objetivos diferentes y se podrían definir como desarrollo de teorías y análisis de la teoría respectiva. Los métodos inductivos están generalmente asociados con la investigación cualitativa mientras que el método deductivo está asociado con la investigación cuantitativa. La investigación cuantitativa es aquella en la se recogen y analizan datos cuantitativos sobre variables, por su parte los investigadores cualitativos hacen registros narrativos de los fenómenos que son estudiados mediante técnicas como la observación participantes y las entrevistas no estructuradas. La diferencia fundamental entre ambas metodologías es que la cuantitativa estudia la asociación o relación entre variables cuantificadas y la cualitativa lo hace en contextos estructurales y situacionales. La investigación cualitativa trata de identificar la naturaleza profunda de las realidades, su sistema de relaciones, su estructura dinámica. La investigación cuantitativa trata de determinar la fuerza de asociación o correlación entre variables, la generalización y objetivación de los resultados a través de una muestra para hacer inferencia a una población de la cual toda muestra procede. (Fernández y Díaz 2004).

Según lo expuesto el método de investigación es inductiva ya que se apoya de entrevistas no estructuradas y de la observación y se pretende desarrollar la teoría de los gastos deducibles según se consigna en el Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta

### 3.2 Diseño de la investigación

El siguiente corresponde a la matriz del diseño de la investigación

Tema	Problema	Objetivos General	Objetivo Específico
<p>Interpretación de los gastos deducibles según El Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta</p>	<p>¿Cómo se debe interpretar los gastos deducibles a la renta, de las personas físicas, y jurídicas de conformidad con el planteamiento del Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta?</p>	<p>Identificar la interpretación de los gastos deducibles a la renta, de las personas físicas, y jurídicas de conformidad con el planteamiento del Proyecto de Ley de Imposición Sobre la Renta</p>	<p>-Analizar el concepto de gasto deducible según el proyecto de Ley del Impuesto Sobre La Renta.</p> <p>-Conocer el principio de causalidad, que rige la aplicación de los gastos.</p> <p>-Describir los gastos deducibles a la renta de las personas físicas y persona jurídicos de conformidad con el planteamiento del proyecto de Ley de imposición sobre la renta.</p> <p>-Analizar los gastos deducibles planteados en el proyecto de Ley de imposición sobre la renta</p>

### 3.3 Diseño operacional

El siguiente corresponde a la matriz de diseño operacional

Variable	Definición conceptual	Definición operacional	Indicadores	Instrumentos de recolección datos
Gastos deducibles	Gastos Necesario para la generación de ingresos actuales y / o potenciales ( )	Gastos permitidos y necesario para la generación de ingresos	Grado de conocimiento del concepto Gastos deducibles	Cuestionarios Observación
Principio de causalidad	En este enfoque, el término 'causa' se emplea para designar un conjunto de eventos que de una u otra forma dan lugar a otro evento denominado 'efecto'. ( )	Para la deducibilidad de un gastos es necesario conocer el origen del mismo y el efecto que este produce con relación al resultado final	Nivel de aplicación del principio de causalidad	Observación, a la doctrina
Detallar los gastos deducibles	Todos los que la norma establece como deducible	Los que se describen como tales, según las condiciones	Cantidad de gastos deducibles según el proyecto de Ley del Impuesto Sobre la renta	Observaciones del proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta
Descifrar los gastos deducibles según el Proyecto de Ley del impuesto sobre la Renta.	Analizar los gastos deducibles planteados en el proyecto de Ley de imposición sobre la renta	Explicar las causales que generan el gasto, su efecto y su deducibilidad	Enumerar los aspectos mínimos a considerar para la interpretación de los gastos deducibles	Entrevistas Observación de jurisprudencia

### **3.4 Sujetos y fuentes de información**

Los sujetos a los que se aplica la investigación es a dieciocho contadores que ejercen su profesión en forma abierta.

Para la investigación se usa dos tipos de fuentes, las fuentes secundarias tales como:

- Fallos del Tribunal Fiscal Administrativo
- Las resoluciones emitidas por la Dirección General de la Tributación,
- Las conclusiones determinadas por las áreas de Fiscalización de la Administración Tributaria.
- Ley del Impuesto sobre la renta
- Ley del impuesto sobre la renta española
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios
- Revistas de Jurisprudencia Tributaria.
- Proyecto de ley de impuesto sobre la renta

Adicional a lo señalado se obtiene información de fuentes primarias.

### **3.5 Descripción de los instrumentos**

Los instrumentos son herramientas necesarios para la recopilación de la información tanto de fuente primaria como secundaria, por medio de la cual se pretende medir algún nivel de conocimientos o ampliar ideas para dar respuestas a la interrogante planteada en el objetivo general.

**3.5.1 - El cuestionario:** Son una serie de preguntas expuestas en secuencia lógica para ir introduciendo a los encuestados al tema. El cuestionario esta dividido en seis consultas específicas, de marcar la respuesta que considere para resolver la interrogante planteada

El cuestionario se aplica a quince contadores, que ejercen la profesión en oficinas abiertas para ese fin. El objetivo de estas consultas es conocer el conocimiento real del tema por parte de los profesionales mencionados, para lograr determinar debilidades y establecer las fortalezas sobre la cuestión en estudio.

Adicional al cuestionario, el entrevistado encontrará un apartado donde podrá indicar los comentarios u observaciones que considere pertinentes al tema, esto permite al investigador, obtener opiniones del sentir del encuestado, pudiendo proporcionar conclusiones que permitan considerar aspectos no planteados anteriormente.

El cuestionario se aplicó en la segunda semana de octubre del 2004.

**3.5.2 La entrevistas:** La constituyen una serie de preguntas de tipo específico orientado a una persona específica, con pleno conocimientos del tema a tratar. La entrevista será aplicada a cinco profesionales expertos en la materia tributaria, representando al sector privado y sector público. (anexo N° 1)

La entrevista de esta investigación será aplicada con el objetivo de conocer prácticas y formas de interpretación que los profesionales expertos le dan a la materia en estudio. La entrevista se aplicó en septiembre del 2004. (anexo N° 2 )

**3.5.3 La Observación:** Estudiar el proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta en lo relativo a los gastos permitidos por la norma para deducirlos de la renta bruta. (anexo N° 3.1)

En igual sentido se estudian más de 30 fallos del Tribunal Fiscal Administrativo, así como resoluciones y directrices emanadas por la Dirección General de Tributación, con el objeto de conocer el análisis realizado en los diferentes casos relacionado con el tema en estudio .(anexo N° 3.2, y anexo 3.3))

**3.5.4 Validez de los Instrumentos** La confiabilidad y la validez de los instrumentos de medición son de gran importancia, ya que por medio de ellos el lector puede juzgar el valor de los resultados.

La validez de los instrumentos se realizó mediante la aplicación de las preguntas, tanto del cuestionario, como el de las entrevistas, a profesionales en contabilidad que desempeñan labores de auditoría, estos profesionales son sujetos diferentes a los indicados en el apartado anterior.

## **3.6 Alcances y limitaciones**

### **3.6.1 Alcances**

Los alcances del estudio se circunscriben a los gastos deducibles según el proyecto de ley del Impuesto sobre la renta, incluyendo la jurisprudencia que en materia similar se ha fallado, y que se adapte a la nueva legislación.

### **3.6.2 Limitaciones**

La novedad que conlleva un proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta produce incertidumbre ya que propicia un enfoque distinto de interpretación, a la que comúnmente se ha aplicado. El uso de jurisprudencia extranjera con base a una legislación análoga permite un acercamiento de solución a las posibles situaciones que la realidad empresarial ejerza, no constituye una interpretación única ni suficiente.

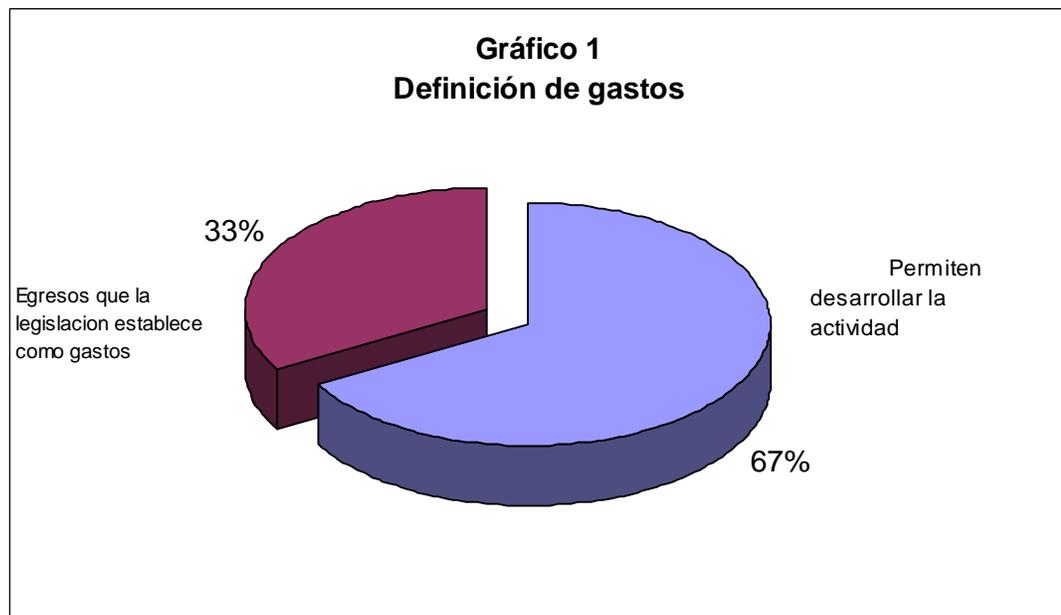
Una limitante importante es el cuestionamiento que pueden sentir los encuestados ya que estarían exponiendo su conocimiento sobre un tema de tipo tributario, lo que por si solo crearía desconfianza en el sujeto evaluado

## CAPITULO IV

### Análisis e interpretación de resultados

#### 4.1 Conceptualización de gastos deducibles

Se exponen los resultados de las consultas realizadas a los contadores. El objetivo de dichas consultas es determinar el grado de conocimiento sobre el tema de gastos deducibles, como los conceptualista y como los aplica.



Fuente : Encuesta aplicada en octubre del 2004

Se le consulto a los encuestados sobre el conocimiento que tienen con relación al concepto de gasto, el 33% de los consultados responden que son egresos que la legislación establece como gastos, y el otro 67% responde que permiten desarrollar la actividad.

Una parte de los consultados establecen que solo los que la norma establece como gastos deben considerarse como tales, sin embargo como se mencionó anteriormente los gastos son cualquier erogación que se realiza por lo general autorizado por el responsable o contribuyente. Esta consulta se realizó con el

objeto de que el interrogado distinguiera los conceptos de gastos en forma genérica y gastos deducibles, ya que la siguiente consulta realizada es precisamente sobre la conceptualización de gastos deducibles

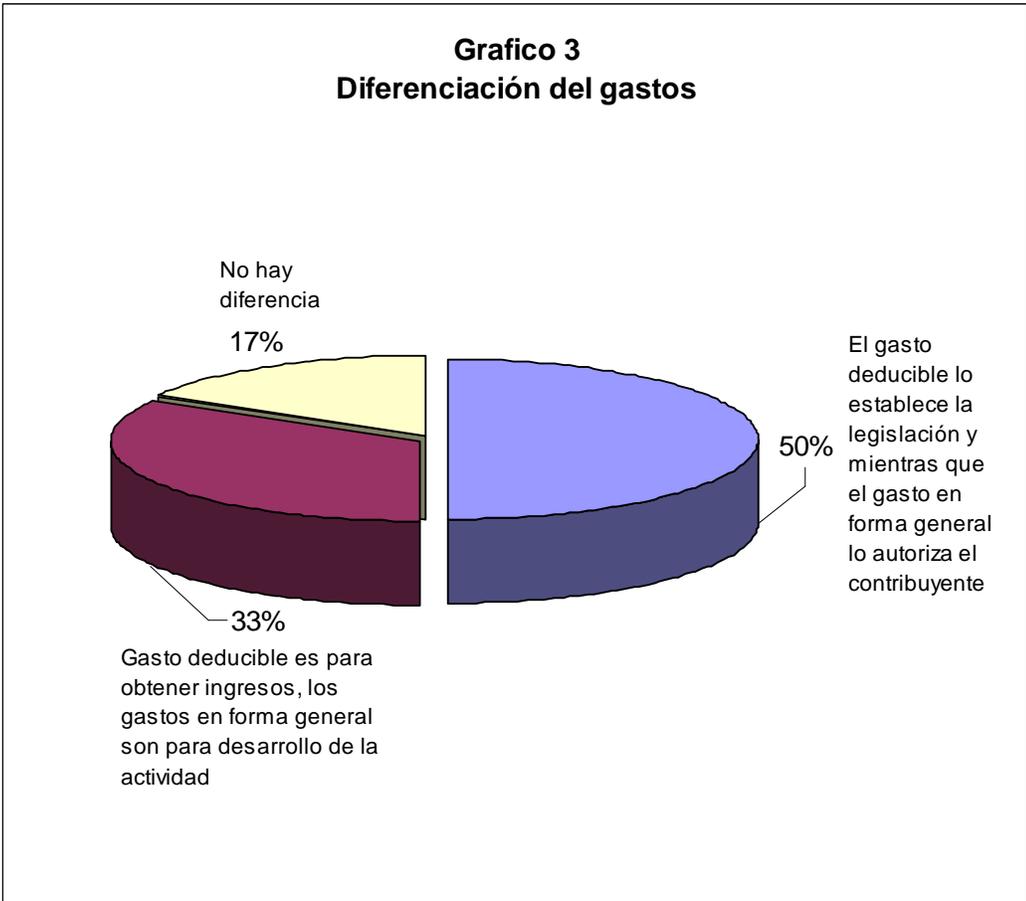


Fuente: Encuesta aplicada en octubre del 2004

De acuerdo a los resultados expuestos el 17% de los consultados consideran que los gastos deducibles son los necesarios para producir la renta, un 17% indica que solo si el documento de respaldo es autorizado, el restante 66% considera que son los indicados en la legislación

Los consultados consideran que los gastos deducibles son los que la legislación establece como tales, no obstante, mencionar esta posición indica que el encuestado se encierra en la norma en forma litera, en igual sentido cuando responden que son los amparados a la factura autorizada. Por otra parte indicar

que son los necesarios para la producción de renta establece un enfoque más amplio del concepto de gastos deducible, supone la interpretación al uso de la erogación de tal manera que se pueda concluir que tanto el origen del gasto como su efectividad fueron intencionados para la generación de renta.



Fuente: Encuesta aplicada en octubre del 2004

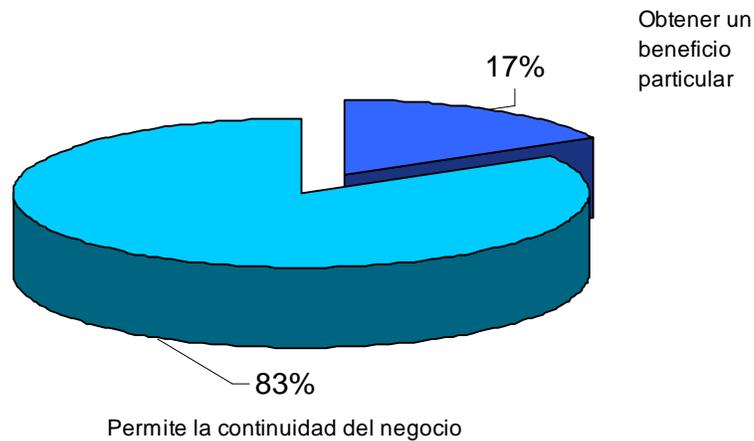
Con el objeto de determinar el nivel de claridad con relación a los conceptos de gastos y de gastos deducibles, se les pidió a los encuestados que definieran la diferencia entre ambos conceptos. Esta consulta se planteo con dos diferencias cuyas variaciones entre ellas son los conceptos utilizados, en la primera se esbozo desde el punto de vista de la legislación y la autorización procurando una aplicación literal de la norma, la segunda se proyectó buscando en los consultados la interpretación del uso de los gastos.

Así las cosas, el 50% respondió que el gasto deducible lo establece la legislación mientras que el gastos en forma general lo autoriza el contribuyente, por otra parte el 33% indica que el gasto deducible es para obtener ingresos y que los gastos en su concepto general son para el desarrollo de su actividad, un 17 % responde que no hay diferencia entre ambos conceptos.

Estas manifestaciones resumen de alguna forma lo indicado por los encuestados en las dos interrogantes anteriores, ya que al menos la mitad de los consultados define los gastos deducibles como todos aquellos establecidos en la legislación. Es de importancia resaltar que el 33% considera un estudio más profundo del concepto de gasto deducible ya que no los limita a los establecidos por la legislación sino que es más amplio en su concepto indicando que son todos los gastos que se efectúan para la obtención de ingresos. Esto último se confirma cuando algunos de los encuestados en forma espontánea, en el apartado de comentario, expone “los gastos deducibles son los enlistados en la Ley, otros lo justifican diciendo que a veces hay que conocer el origen del gastos y su repercusión en el ingreso para calificarlo como deducible”.

Por último llama la atención que el 17% de los entrevistados consideran que no hay diferencias entre los gastos en su concepto general y gastos desde el punto de vista tributario, esto supone un error por parte de los consultados ya que la diferencia existe indistintamente si su aplicación es literal o de un estudio más profundo.

**Gráfico 4**  
**¿La causa que origina un gasto es?**

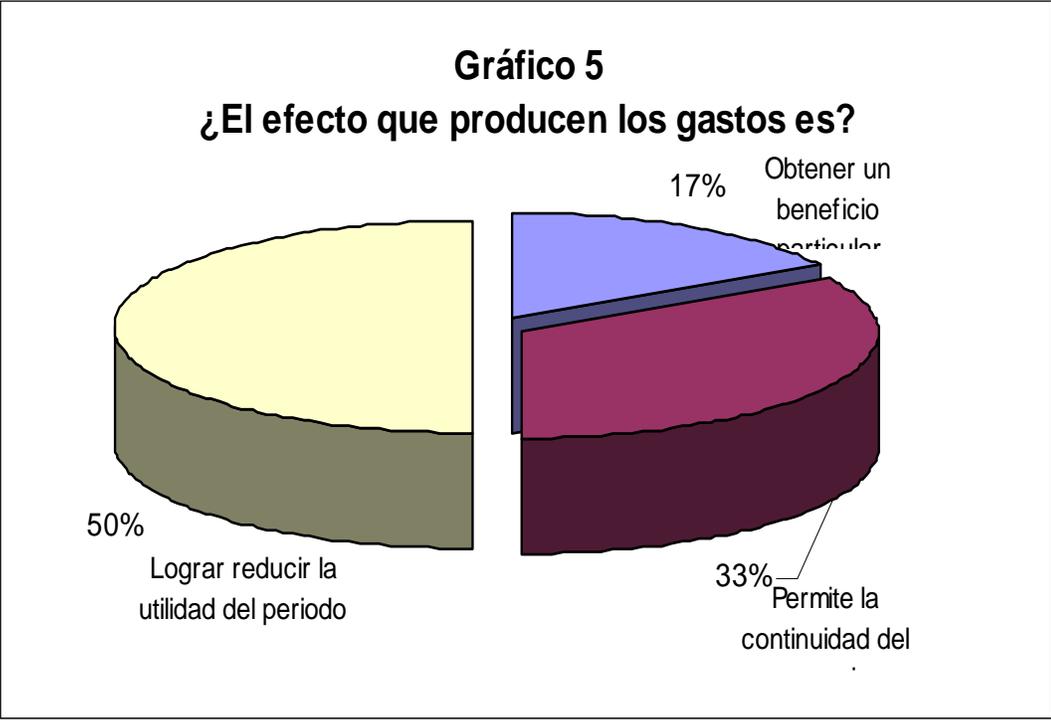


Fuente: Encuesta aplicada en octubre del 2004

Según los resultados expuestos la gran mayoría de las consultas (83%) coinciden en que la causa del gasto permite la continuidad del negocio, solo el 17% lo relaciona con la obtención de un beneficio particular.

El origen del gasto lo motiva una circunstancia, así por ejemplo si se quiere obtener un dividendo se debe hacer una inversión, en igual sentido la erogación de un gasto supone una necesidad para obtener un producto se requiere de invertir en materia prima, para transformar la materia prima se requiere de mano de obra.

La simple causa de un gasto no garantiza la continuidad de un negocio, supone más bien la obtención de un beneficio ya que se realiza para solventar una necesidad.



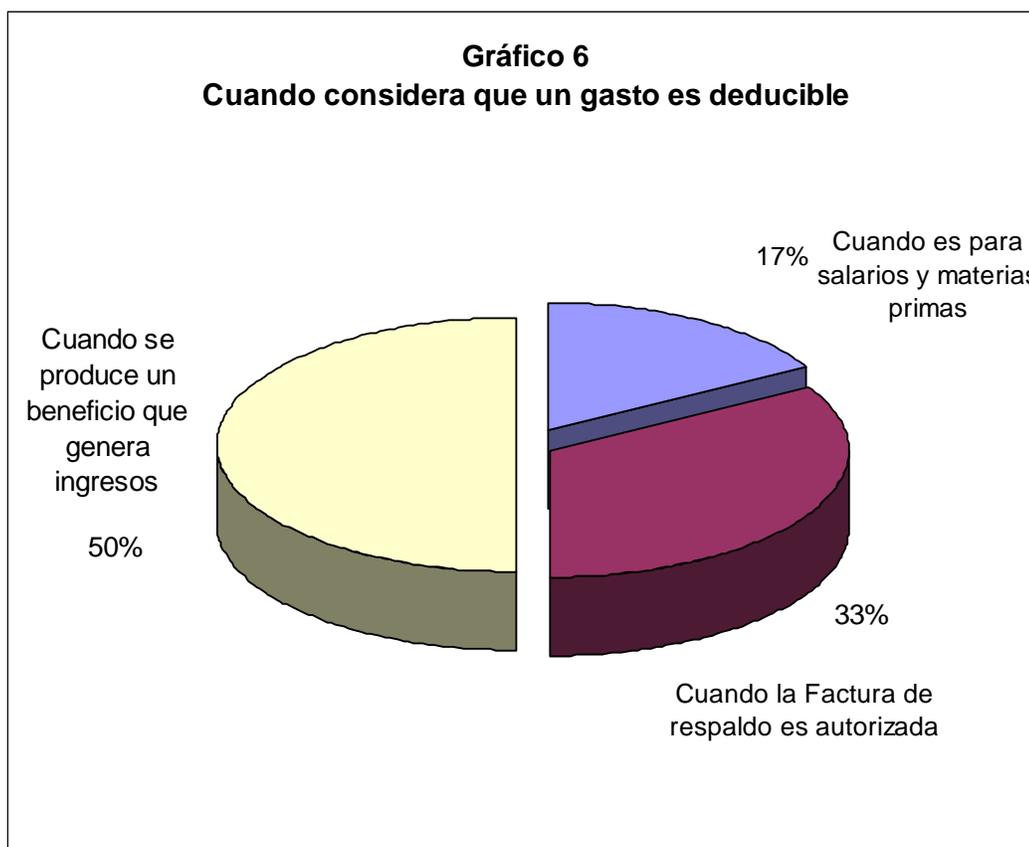
Fuente: Encuesta aplicada en octubre del 2004

Como complemento a la interrogante anterior se le consulto a los encuestados el efecto que producen los gastos, el 17% responde que es para obtener un beneficio, el 33% concluye que permite la continuidad del negocio, y el 50% define que el efecto del gasto es lograr reducir la utilidad del periodo.

El efecto del gasto es el resultado obtenido por la inversión realizada, el pago de mano de obra para la obtención de un producto, la inversión realizada genera un dividendo ya sea a corto, mediano y / largo plazo.

El efecto del gasto supone la continuidad del proyecto

Por otro lado definir que el efecto del gasto es para lograr reducir la utilidad del periodo expone la limitación del criterio de inversión en cualquier actividad económica que se desarrolle.



Fuente; Encuesta aplicada en octubre del 2004

Se les consulto a los contadores cuando consideraban que un gasto es deducible, el 33% responde que es deducible cuando la factura de respaldo es autorizado, el 17% responde que es gasto deducible cuando es para salarios y materias primas, y un 50% indica que considera gasto deducible cuando produce un beneficio que genera ingresos.

Esta consulta tiene relación con los resultados del gráfico N° 2, no así sus respuestas ya que difieren, por ejemplo el 33% de los contadores consideran que es gasto deducible cuando la factura de respaldo es autorizada, cuando se les consulto sobre la definición de gasto deducible el 20 % (gráfico N° 2) respondieron que eran los gastos amparados a las facturas autorizadas,

En igual sentido el 40% responde que considera que es gasto deducible cuando se produce un beneficio o genere ingresos, no obstante a la hora de definir el concepto de gasto deducible el 20% responde que los mismos sean para la generación de ingresos.

Por último el 20% responde que considera como gasto deducible solo si son para pagar salarios o materias primas, situación que evidencia las limitaciones de criterios en esta área.

De acuerdo al pronunciamiento de la Procuraduría General de la Republica N° C-325-2002 del 03 de diciembre del 2002, “no existe en nuestro ordenamiento tributario un concepto genérico de gastos deducibles para efectos de la determinación de la base imponible en el cálculo del impuesto sobre la renta, salvo que los mismos deben revestir la condición de ser necesarios e indispensables para generar renta gravable o bien para conservar la fuente productora de los ingresos. Y ello es así, por cuanto la función fundamental de la base imponible, es la de servir como elemento de medición del hecho imponible del tributo, tanto en el aspecto material del elemento objetivo, como también en otros aspectos de dicho elemento, tales como el temporal o espacial, o bien su elemento subjetivo. En tal sentido, la deducibilidad de los gastos supone la necesidad de determinar la congruencia entre las deducciones que se practican para determinar la base imponible, con el hecho imponible mismo”

## 4.2 Interpretación de los gastos deducibles

A la consulta realizada con relación a la base sobre la cual se deben interpretar los gastos deducibles según el proyecto de Ley de Imposición de Renta, se extrajo las siguientes consideraciones.

La norma vigente establece que los gastos deducibles son todos aquellos que permitan generar ingresos, pudiéndose, también justificar si los ingresos se generan a futuro, específicamente en el artículo 7 de la Ley del impuesto sobre la renta, se implanta que la renta neta es el resultado de deducir de la rentas bruta los costos y gastos, útiles, necesarios y pertinentes para producir beneficio, por su parte la norma propuesta establece que los costos y gastos deducibles, serán aquellos, útiles y necesarios para producir la renta y conservar su fuente productora, por lo que el punto de coincidencia lo establece la generación de renta gravable.

En el proyecto de Ley propuesto, se indica que, "...para calcular el rendimiento neto se podrán deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles y necesarios para producir la utilidad o beneficios y las otras erogaciones expresamente autorizadas en esta ley. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizadas se efectúen para producir indistintamente rendimientos gravados y no sujetos o exentos se deberá deducir únicamente la proporción que razonablemente corresponda a los rendimientos gravados en este impuesto."

Tanto la norma vigente como la propuesta, establece el principio de causalidad, su causa lo define la utilidad y necesidad del gastos y su efectos es la consecución de un beneficio.

Dos aspectos importantes se desprenden de estas manifestaciones, primero, que para definir el rendimiento neto se podrán deducir los gastos útiles y

necesarios para generar dicho rendimiento, es decir cualquier gasto indistintamente de su erogabilidad, siempre y cuando este costo o gasto contribuya a la obtención de ingresos gravados.

El segundo aspecto es el establecimiento de los gastos deducibles expresamente en la Ley, esto limita lo indicado en el párrafo anterior, ya que, si un gasto se cataloga como necesario no significa que se pueda deducir, así por ejemplo, si un empresario organiza una actividad social con sus empleados para la motivación de los mismos, la Administración Tributaria bien podría catalogar este acto como no necesario para la obtención de ingresos.

Con lo expuesto en la norma se trata de establecer por medio de listas todos los gastos necesarios para la generación de ingresos, este listado no se puede considerar como perfecto, ya que constituye un marco de referencia que no es exhaustivo ni tampoco absoluto.

En el pronunciamiento N° C- 325-2002 del 03 de diciembre del 2002, emitido por la Procuraduría General de la Republica con relación al artículo 8 de la Ley de renta en donde establece por su parte, una lista de gastos considerados por el legislador como útiles y necesarios para producir no solo la renta gravable, sino también para conservar la fuente productora de los ingresos sujetos al pago del impuesto. En igual sentido el artículo 12 del Reglamento se refiere también a los costos y gastos deducibles, aclarando los alcances del artículo 8 de la Ley, al precisar con mayor claridad que los costos y gastos deducibles, serán aquellos necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre las utilidades.

Indica el pronunciamiento que el concepto de gastos deducibles para efectos de la determinación de la base imponible del impuesto a las utilidades, está basado

en el principio de taxatividad legal, por lo que la lista de gastos contenidos en el artículo 8 de la Ley, tiene el carácter de *numerus clausus*.

El principio de taxatividad se podría definir como una descripción de los hechos, se hace de manera precisa y delimitada en relación con una circunstancia específica abstracta y objetiva, sin que ello sea impedimento para que en algunas oportunidades existan elementos subjetivos, normativos, complementarios, directos o indirectos y/o circunstanciales, consideraciones que permiten concluir que no es posible enlistar una serie de conductas para cada caso en específico ya que el principio de taxatividad extrema produciría a una práctica irracional de interpretación.

Junto al principio de taxatividad legal de gastos la legislación ha previsto la existencia de un vínculo entre los gastos permitidos como deducibles y los ingresos generados, partiendo de esta relación de causalidad se indican los requisitos que deben cumplir los costos y gastos para que puedan ser admitidos por la legislación, tales como su utilidad o necesidad para obtener la renta y/o mantener la fuente generadora del ingreso, adicional a lo expuesto se debe observar la proporcionalidad del gasto con respecto a los ingresos que genere, siendo este criterio de tipo cuantitativo con relación al beneficio que produce y no permite confirmar a causa de que se produce el gastos, por lo que los gastos se deben analizar también considerando el criterio de razonabilidad que permiten establecer porque los gastos no son proporcionales con las operaciones efectuadas.

El Tribunal Fiscal Administrativo ha sido amplio en reconocer la deducibilidad del gasto aunque queden fuera de la cobertura de la lista establecida por la norma, basado en la preeminencia de la definición genérica de la renta neta, que implica la aceptación de su condición necesaria, útil y pertinente con respecto al ingreso gravable.

En igual dirección, volviendo al análisis del artículo 7 de la Ley de renta vigente, que tiene una redacción similar en lo que respecta a la renta neta, del proyecto de Ley, establece dos requisitos para la deducibilidad del gasto, el requisito fundamental que es la vinculación del gasto con la generación del ingreso a través de un vínculo de causalidad, necesidad, y pertinencia, el otro requisito es el formal que se refiere al respaldo documental aceptable con un adecuado registro contable.

Dos análisis importantes tienen su origen en el comentario anterior, el primero es la vinculación de los gastos con la generación del ingresos gravable mediante el nexo de causalidad, necesidad y pertinencia, la causalidad como se indicó anteriormente define la causa y el efecto del gasto; se realiza un gasto con el objetivo de obtener un ingreso, la necesidad que es la condición ha superar para obtener un beneficio y la pertinencia que representa la oportunidad de efectuar una erogación para obtener un rendimiento, estos elementos no son excluyentes.

El segundo análisis es el amparo a un documento que la Administración acepte como correcto y que deben estar registrados adecuadamente en los registros contables del contribuyente, esta última posición es de singular importancia ya que un registro inadecuado podría ser un elemento con el cual la Administración justifique un eventual ajuste por gastos no deducibles.

Es claro entonces que la sola causa del gasto para generar beneficio, que si cumplen con los principios de proporcionalidad y razonabilidad de los gastos, no es suficiente, también es indispensable un respaldo documental aceptable que permita probar la existencia del gasto, este documento se debe indicar en los registro contables.

Lo anterior fortalece el concepto de que los gastos serán deducibles siempre y cuando se pueda demostrar que son necesarias para la generación de renta, esto se logra en forma documental, y es al sujeto pasivo quien por norma le corresponde la carga de la prueba.

En materia tributaria al contribuyente le corresponde demostrar la realización o no de un acto que demuestren la consumación de la obligación tributaria. Así lo expone el artículo #19 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria:

*“La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente, responsable o declarante respecto a los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En este sentido, corresponderá a estos últimos, según el caso, demostrar los hechos que configuran sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y en general los beneficios fiscales que alega existente en su favor”*

Es consecuente lo anterior, si por ejemplo, en materia de gastos, se pretenda deducir un egreso que no figura dentro de la lista que establece la norma, es entonces, cuando el contribuyente debe probar a satisfacción que los mismos se produjeron, se pagaron, o se acumularon, y favorecieron la obtención de ingresos.

Existen restricciones en la propuesta de Ley en cuanto a la aceptabilidad de un gasto, aun cuando cumpla con los requisitos sustanciales y formales, la no retención es motivo suficiente para no admitir un gastos como deducible, en igual sentido las remuneraciones no sometidas a la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS), no constituirán gastos deducibles, no obstante si dichas restricciones son satisfechas, se podrán deducir en el periodo en que se produjo el cumplimiento.

La norma propuesta permite deducir como gasto otro tipo de erogaciones que no tienen relación directa con la generación de ingresos, estas son manifiestas taxativamente y no permiten interpretación diferente a lo que indique la literalidad, Estos gastos pueden ser del tipo erogables como las donaciones que no constituyen un gastos generador de ingreso, pero que la norma acepta su deducibilidad a la renta , por otro lado la norma aprueba como gasto deducibles conceptos que no implican un desembolso o consumo, como por ejemplo el poder deducir un monto adicional por concepto de salarios pagados a personas con discapacidad y que por su condición tiene imposibilidad de obtener un trabajo, este reconocimiento obedece a un estímulo al patrono para que utilice los servicios de las personas con algún grado de limitación. Este gasto es ficticio, ya que no se eroga, ni se realiza, pero va alterar la utilidad neta gravable del contribuyente.

El proyecto de Ley introduce un nuevo concepto en la legislación tributaria nacional que es la aplicación del principio “arms lenth”, cuando el precio entre empresas vinculadas difieren del usual de mercado puede hacerse ajustes para evitar distorsiones, siempre que puedan determinarse el valor de mercado en operaciones similares y bajo circunstancias similares, deben considerar razones objetivas y subjetivas.

El proyecto de Ley enumera los criterios para establecer los valores para determinar el costo de mercado, igualmente establece en que momento existe vinculación para efectos tributarios, se considerarán personas o entidades vinculadas, directa o indirectamente, en forma horizontal o vertical, a una sociedad y sus socios una sociedad y sus consejeros y administradores, una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios por consanguinidad o afinidad, hasta por el tercer grado; consejeros o administradores. Dos sociedades que reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades, siempre que posea más del 50% de las acciones con derecho a voto

en otra sociedad, que tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del consejo de administración o junta directiva, que pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de las acciones con derecho a voto, y que haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración o junta directiva. Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente, al menos, en el veinticinco por ciento (25%) del capital social. Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente, al menos, en el veinticinco por ciento (25%) del capital social. Una sociedad residente en territorio costarricense y sus establecimientos permanentes en el extranjero. Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

Estas novedades en la norma es de considerable importancia porque permite valorar en que momento se dan relaciones entre vinculadas así mismo, en lo que nos corresponde, si los gastos están registrados a un valor normal de mercado o si por el contrario se han inflados para disminuir la utilidad.

Adicional a lo anterior el proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que los gastos se imputaran en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros, igualmente menciona que no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas.

## **Capitulo V**

### **Conclusiones**

De conformidad con los resultados obtenidos se concluye lo siguiente:

- 5.1 No hay claridad por parte de los encuestados con relación a definir el concepto de gasto deducible, más problemático es el hecho de que tampoco existe claridad a la hora de determinar cuando es deducible un gasto.
- 5.2 El Proyecto de Ley del Impuesto Sobre La Renta establece una lista de conceptos que considera como deducibles no obstante la misma norma menciona que un gasto o costo es deducible si cumplen con el principio de causalidad.
- 5.3 La aplicación del principio de causalidad, en donde los gastos deben ser necesarios para la generación de ingresos, no es suficiente para definir la deducibilidad, es necesario que los mismos deban cumplir con los principios de proporcionalidad y razonabilidad, además de cumplir con las formalidades de prueba idónea preferiblemente documental
- 5.4 El proyecto de Ley establece como condicionante la realización de las retenciones del impuesto en aquellos gastos que así lo requiera, que a falta de esta condición no se puede deducir, aun cuando cumpla con los requisitos sustanciales.
- 5.5 El proyecto de Ley establece dos condicionantes que tiene relación de la seguridad social , el primero de ellos que solo se puede deducir las planillas reportadas a la Caja Costarricense del Seguro Social y el

Instituto Nacional de Seguros, y que se encuentre al día en el pago de las cuotas obrero patronal así como las demás obligaciones con la seguridad social.

- 5.6 El proyecto de Ley establece partidas ficticias de gastos que alteran la renta tributaria, como el caso de reconocer como deducibles un monto similar por la contratación de personas con discapacidad a quienes se les dificulte tener un puesto competitivo.
- 5.7 El proyecto de Ley en estudio somete una serie de reconocimientos como gastos deducibles a partidas que no tienen relación con la generación de ingresos, estas son autorizaciones expresas por la misma norma por lo que no es posible una interpretación diferente a la que establece la letra de esa norma
- 5.8 El principio “arms Lenth” valor de mercado, facilita a determinar la proporcionalidad y razonabilidad de los gastos en el caso de empresas vinculadas. El valor de mercado son los costos a hoy de un bien, por lo que la aplicación de este principio permite determinar si la cuantía registrada por los contribuyentes son proporcionales y razonables
- 5.9 El proyecto de Ley enumera una serie de gastos los cuales no deben considerarse como únicos sino como referencia de los gastos de una actividad económica.

## **Capítulo VI**

### **Recomendaciones**

- 6.1 Se debe aprovechar el Plan General de Contabilidad establecido en el Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta para incluir los conceptos aplicables a los gastos deducibles de forma tal que permita uniformar los criterios y por ende la aplicación, más que obtener definición idónea para el concepto de gasto deducible, es de importancia la aplicación de ese conocimiento atendiendo la intención de la erogación o inversión a realizar. Los gastos deducibles deben cumplir una finalidad ligada a la necesidad de obtener ingresos, y permitir el sostenimiento de la actividad económica.
- 6.2 Los gastos que se pretendan deducir deben cumplir el principio de causalidad enmarcado en el Proyecto de Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe analizarse la causa del gasto y el efecto que se produce, la intención de obtener un beneficio y si estos contribuyen a la continuidad del negocio, así como, que sean proporcionales y razonables .
- 6.3 El medio de prueba por excelencia en materia de gastos lo constituye los documentos por lo que estos deben demostrar el tipo gasto, el ligamen de este con la generación de ingresos, la proporcionalidad y razonabilidad, El proyecto establece como comprobantes las facturas, boletas u otros documentos, que permitan probar el origen y aplicación del gasto.
- 6.4 La deducción del gasto por erogaciones o acumulaciones deben estar oportuna y debidamente reconocidos en los registros contables, mediante libros o los soportes que atiendan a diseños físicos y lógicos y que sean legibles por computador, o en general los registros de sus transacciones necesarios para la fiscalización y la determinación correctas de las obligaciones tributarias.

- 6.5 La autorización del uso del principio “arms length” a entidades vinculadas facilita una valoración más real cuando entre empresas ligadas se presten servicios o intercambien bienes ya que permite obtener resultados similares a los obtenidos entre empresas que no tienen vínculo más allá de lo comercial.
- 6.6 Si bien es cierto el proyecto de Ley enumera una serie de gastos que la norma define como deducible estos constituyen una guía de los posibles gastos o erogaciones que la actividad económica realiza, por lo que dicha guía debe servir como referencia observando sus restricciones y / o limitaciones.

## BIBLIOGRAFIA

FERREIRO J., Queralt J., Perez F., (1995), Curso de Derecho Tributario Parte Especial, Sistema Tributario, los Tributos en Particular. Madrid: Ediciones Jurídicas S.A.

GAMBOA F. (2000). El Principio de Realidad Económica Como Criterio Interpretativo en el Derecho Tributario, una aproximación a un estudio sistemático. San José: Imprenta y Litografía Mundo Grafico.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION (IASCF), Normas Internacionales de Contabilidad (2001). México. Traducción Publicada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos,

PINZAS C. Rafael. (2001). Revista Tributaria Avanzada Perú Fascículo N° 11,

POLIMENI Ralphs, FABOZZI Frank J., ADELBERG Arthur H., KOLE Michael A, (1994), Contabilidad de Costos, Conceptos y Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales, Santa Fe de Bogota, tercera edición Editorial Mcraw-Hill.

VILLEGAS, Héctor B., (1994) Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, 5ª edición, Ediciones Depalma, .

WELSCH Glenn A., MILTON Ronald W., GORDON Paul N.(1990) Presupuestos, planificacion y control de utilidades. México, quinta edición. Editorial Melo S.A.

### **Códigos y Leyes**

Asamblea Legislativa de Costa Rica, Constitución Política de la Republica de Costa Rica, 7 noviembre de 1949.

Asamblea Legislativa de Costa Rica Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755 y sus modificaciones San José, mayo 1971.

Asamblea Legislativa de Costa Rica, Ley del Impuesto Sobre la Renta Ley N° 7098 y sus modificaciones San Jose abril 1988

Ministerio de Hacienda Reglamento del Impuesto Sobre la Renta Decreto N°18455-H y sus modificaciones San Jose Septiembre 1988

Asamblea Legislativa de Costa Rica Ley General de la Administración Pública, Ley 6227 y sus modificaciones, San Jose mayo 1978.

Asamblea Legislativa de Costa Rica Código Civil Ley 63 y sus reformas, San Jose, 06 enero1986

Ministerio de Hacienda El Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria Decreto N° 29264 H, San Jose febrero 2001

Asamblea Legislativa de Costa Rica (2004) Proyecto N° 15516 Ley de Pacto fiscal y Reforma Fiscal Estructural ,San Jose septiembre 2004

## **Citas de internet**

Jorge Bravo Cucci.(2004). Algunas disquisiciones en torno al crédito fiscal y a la denominada regla de la prorrata recogida en el Impuesto General a las Ventas peruano. <http://www.uv.es/~ripi/81jor.htm>. Fecha de acceso 05 noviembre.

Bioestadística. 2004. Causalidad y aleatoriedad. [http:// www.fvet.edu.uy/estadis/causayaleas.htm](http://www.fvet.edu.uy/estadis/causayaleas.htm) 05 noviembre

Metodología de la investigación. 2004. Investigación cuantitativa y cualitativa [http://www.fisterra.com/mbe/investiga/cuanti\\_cuali/](http://www.fisterra.com/mbe/investiga/cuanti_cuali/) 29 de noviembre.

Dra. Paz M. de la Cuesta Aguado.(2004) Tipicidad e Imputación Objetiva I. <http://www.terra.es/personal/pazaguado/>, 31 octubre.

Rafael Pinzas C. 2004. Concepto de Principio de causalidad <http://www.capacitacionperu.com/revtri11.doc> , 05 noviembre.

## ANEXOS