

Costa Rica: el gasto de depreciación por revaluación de activos considerado como no deducible del impuesto sobre la renta y la presión de los inversionistas ante la Normativa Financiera Internacional

Ligia Alejandra Méndez Peña¹

Resumen

Este artículo aborda la necesidad de restablecer el gasto por depreciación de revaluación de activos como un gasto deducible de la base imponible del impuesto sobre la renta. Este estudio se basa en la implementación de la Normativa Financiera Internacional y la Normativa Fiscal del país, así como en la necesidad de presentar estados financieros que muestren la realidad económica de la sociedad ante los socios e inversionistas para la toma acertada de decisiones.

Palabras clave: revaluación / beneficios fiscales / actualización financiera

Abstract:

This article discusses the need to restore the depreciation of revaluation of assets as an expense deductible from the tax base on income. This study is based on the implementation of international financial regulation, and tax legislation of the country and the need to submit financial statements showing the economic reality of society before the partners and investors for making wise decisions.

Keywords: Revaluation / Tax Benefits / Financing Update

¹ Licenciada en Administración de Empresas con énfasis en Finanzas, Licenciada en Contaduría Pública, Contadora Pública Autorizada. Candidata a Máster en Asesoría Fiscal de Empresas, ULACIT. Correo electrónico: ligiamendez10@yahoo.com

ÍNDICE

Índice de abreviaturas utilizadas	3
Introducción	4
1. Antecedentes	5
1.1 El valor del activo.....	5
1.2 Objetivo general.....	6
1.3 Objetivos específicos	7
1.4 Justificación	7
2. Metodología	8
2.1 Tipo de investigación	8
2.2 Fuentes y sujetos de información	10
2.3 Técnicas de investigación.....	11
2.4 Procesamiento y análisis de datos	11
2.6 Alcances y limitaciones de la investigación	12
3. Marco teórico revalorización de activos	12
3.1 Normativa Internacional Contable.....	12
3.2 Normativa Fiscal	14
4. Desarrollo de la investigación	16
4.1 Diferencias entre la Normativa Internacional Financiera y Normativa Fiscal.	16
4.2 Justificación de la aprobación del gasto por depreciación de revaluación de activos como deducible del impuesto sobre la renta	19
4.2.1 Justificación económica	25
4.2.2. Justificación legal.....	29
4.3 Justificación de las empresas para considerar gasto deducible de renta la depreciación por revaluación de activos	31
4.3.1 Estrategia fiscal para fortalecer el patrimonio.	31

4.3.2 Estrategia financiera para mostrar una mejora en el apalancamiento financiero	33
4.3.3 Estrategia financiera para utilizar como escudo fiscal el gasto por depreciación por revaluación de activo.....	34
4.4 Herramientas para identificar la correcta cuantificación de la revalorización de activos.....	35
Conclusiones	38
Glosario	41
Bibliografía	44
Anexos.....	47
1. Jurisprudencia relacionada	47

Índice de abreviaturas utilizadas

ABREVIATURA	NOMBRE
AT	Administración Tributaria
CNPT	Código de Normas y Procedimientos Tributarios
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
LSR	Ley del Impuesto sobre la Renta
DGT	Dirección General de Tributación
RISR	Reglamento sobre el Impuesto sobre la Renta
IFRS	Normas Internacionales de Información Financiera

Introducción

En vista de la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, las empresas se han visto en la obligación de acatarlas, no solo para cumplir con una regulación internacional, sino también porque brindan herramientas financieras que permiten reflejar la realidad económica de la situación financiera de la entidad.

Sin embargo, ante la realidad fiscal del país, el Ministerio de Hacienda se pronunció y aprobó la aceptación de estas normas internacionales y emitió la resolución No. 52-01 de la Dirección General de Tributación con cierta reserva, ante varias restricciones, entre ellas, que no permiten considerar como deducible el gasto de depreciación por revaluación de activos.

La importancia de este artículo radica en justificar que la empresa logre considerar como gasto deducible de renta la depreciación por revaluación y no pague mayor impuesto de renta. Bajo el Principio de Realidad Económica, se considera contradictorio pagar una tasa de impuesto mayor a la establecida por ley.

Algunos de los factores que podría haber considerado la Dirección General de Tributación son la dificultad de medir la correcta valoración del valor de mercado de los activos fijos, la ausencia de peritos o auditores especializados en la razonabilidad de los registros contables, y tomar una decisión apresurada de aceptación más no de implementación de las normas internacionales a nivel fiscal en el año 2001, por medio de la resolución 52-01 de la aceptación de las NIC. Sin embargo, las Normas Internacionales en el sector privado y las Normas Internacionales para PYMES, en estos momentos,

ya fueron aprobadas por el Colegio de Contadores Públicos y serán de acatamiento obligatorio a partir del 2010.

Por otra parte, la crisis económica que está viviendo el mundo desde mediados del 2007 a la fecha, obliga a fortalecer la credibilidad de la información para obtener préstamos bancarios y establecer alianzas estratégicas con nuevos inversionistas.

Se considera que la solución radica en la aceptación del gasto por depreciación por revaluación, como gasto deducible de la renta para la Administración Tributaria, ante la presión de entes públicos y privados por fortalecer la confianza en la información financiera y correcta regulación de las normas. Para ello se debe pensar en varias acciones, entre las cuales están justificar el reconocimiento de la revaluación de activos en los estados financieros fiscales, capacitar a los auditores y gestores tributarios en el manejo del tema, especializar a los peritos de activos de acuerdo con la actividad económica del cliente, usar herramientas tecnológicas y capacitar a los usuarios y dueños de empresas.

1. Antecedentes

1.1 El valor del activo

La revaluación de un activo es un procedimiento que permite darle un valor razonable a los activos fijos de una empresa. Existen varias razones para considerar este registro, entre ellas, conocer el rendimiento de la inversión en relación con la participación en el sistema productivo y los ingresos que genere, cumplir con normativa internacional contable y financiera, y aprovechar el escudo fiscal cuando la normativa fiscal así lo permita.

El valor contable del activo es el que se obtiene a partir del valor de la adquisición de los activos, una vez deducidas las depreciaciones correspondientes. El valor de adquisición tiene como ventaja que su determinación es objetiva y es aceptada por la legislación contable. El valor razonable es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados; se podría decir que el valor razonable es el valor de mercado del activo, siendo este un cálculo cuya principal crítica es que en la mayoría de los casos no es realizado con criterios objetivos. Este criterio de valoración no es aceptado por muchas personas por no estar incluido en la normativa contable de la mayoría de los países, solo podría aceptarse cuando es inferior al valor de adquisición, en aplicación del principio de prudencia valorativa.

Sin embargo, son varios los argumentos a favor del valor del mercado, por ser un valor más próximo a lo que realmente está invirtiendo la empresa y es evidente con los activos fijos adquiridos tiempo atrás. Si no se utilizan los valores de mercado, podría pensarse que las empresas que cuentan con activos fijos adquiridos recientemente generan menos valor económico agregado, y este valor se calcula independientemente de las obligaciones legales de la empresa en materia contable y fiscal.

1.2 Objetivo general

Justificar la importancia de considerar como gasto deducible de impuesto sobre la renta, el gasto por depreciación por revaluación del activo frente a la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera.

1.3 Objetivos específicos

1. Justificar la importancia de la revaluación de activos de una entidad.
2. Identificar en la Norma Internacional de Información Financiera la intención de mostrar los activos reevaluados.
3. Identificar la posición de la Dirección General de Tributación Directa frente a la aceptación del gasto de depreciación por revaluación de Activos como un gasto deducible del impuesto sobre la renta.
4. Comparar las diferencias de la Normativa Fiscal y la Normativa Internacional de la revaluación de activos.
5. Justificar la aprobación de la Administración Tributaria del gasto por revaluación de activos.
6. Justificar las razones del contribuyente al considerar como gasto deducible del impuesto sobre la renta, el gasto de depreciación por revaluación del activo.
7. Proponer las herramientas necesarias para identificar la correcta cuantificación de la revalorización de activos.

1.4 Justificación

Es una práctica financiera internacional considerar la revaluación de activos, con el fin de contar con un valor más aproximado al costo de adquisición en el momento de la revaluación; dichos activos tienen una depreciación que se calcula sobre el precio de costo y con base en la tabla de depreciación que se presenta en el anexo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Costa Rica. Al transcurrir los años, los activos fijos que se usan para la producción directa del bien deben ser mejorados y estas mejoras se capitalizan aumentando la vida útil, pero, además, si son activos

especializados, también tienden a disminuir o aumentar su valor de mercado. Para que el valor real del mercado se refleje en los estados financieros, es necesario hacer un estudio de revaluación y ajustar su valor en libros.

La Dirección Fiscal del país debe considerar deducible este gasto, porque según el principio de realidad económica, la compañía se ve afectada financieramente al evitar revaluar sus activos; es decir, es un gasto necesario para generar la producción de sus ingresos y afecta el flujo de caja al tener que pagar mayor gasto por impuesto sobre la renta.

El presente artículo está dirigido a grandes empresas que cuentan con activos fijos especializados que forman parte importante del sistema productivo, tales como instalaciones, fábricas o edificios, de los que se debe mostrar el valor de mercado, reflejar su situación financiera real y ofrecer cifras confiables a los accionistas e inversionistas.

2. Metodología

2.1 Tipo de Investigación

Se parte de la definición de investigación dada por Gallardo (1999, p.3), quien señala que “Investigar quiere decir, básicamente, realizar acciones que conduzcan al descubrimiento o conocimiento de una cosa”. La investigación consiste en indagar acerca de un tema de interés con el fin de obtener conocimientos útiles para satisfacer necesidades de información que orienten el cumplimiento de un objetivo.

Hay distintas formas y procedimientos para llevar a cabo una investigación, lo que permite identificar varios tipos de investigación para buscar soluciones a problemas o propósitos planteados. Entre los tipos de investigación

se pueden mencionar: las empíricas, teóricas, investigación pura, aplicada, descriptiva, explicativa, experimental y no experimental, transversal, longitudinal, cuantitativa, cualitativa y la histórica.

En el presente artículo se desarrollará la investigación exploratoria, porque se analiza un tema poco divulgado en Costa Rica; y también la investigación descriptiva, porque se comparan las Normas Internacionales de Información Financiera adaptables al impuesto sobre la renta y finalmente se desarrollará la propuesta de la aceptación de la revaluación de activos en Costa Rica.

Danhke, citado por Hernández y otros (2003) afirma que “los estudios exploratorios sirven para preparar el terreno y por lo común anteceden a los otros tipos de investigación” (p. 115). La investigación exploratoria “...se efectúa, normalmente, cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tiene muchas dudas o no se ha abordado antes” (Hernández y otros, 2003, p.115).

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

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

En el campo de la contabilidad, la presente investigación corresponde a un análisis de los aspectos fiscales sustraídos de las NIC y las NIIF y la

legislación fiscal costarricense, necesarios para formular el artículo, acorde con la realidad empresarial.

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

2.2 Fuentes y sujetos de información

Las fuentes y sujetos de información utilizados fueron:

2.2.1 Fuentes

Se consultó bibliografía relacionada con las Normas Internacionales de Información Financiera, legislación fiscal costarricense (leyes y reglamentos) y jurisprudencia. Además, se utilizó material de tipo documental del Ministerio de Hacienda, publicaciones en el digesto de este mismo ministerio (Internet) y libros especializados en derecho tributario.

2.2.2 Sujetos

Son sujetos de investigación los casos que hayan ocurrido en el ámbito judicial en relación con el Derecho Tributario del período comprendido entre los años 1994 y 2009; además, con el fin de abarcar el período en que fue aprobada la revaluación de activos, el período en que se promulgó la Ley de Eficiencia y Justicia Tributaria y el período de aplicación de las NIC y NIIF en Costa Rica.

2.3 Técnicas de investigación

La principal técnica utilizada para recopilar la información fue la investigación bibliográfica, porque este trabajo se basa en el análisis comparativo de lo que dicta la Ley del Impuesto sobre la Renta y las NIC y NIIF.

Investigación bibliográfica

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

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

2.4 Procesamiento y análisis de datos

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

Una vez procesada la información, se procedió con el análisis de las NIC, las NIIF relacionadas con revolución de activo de acuerdo con los objetivos de la presente investigación y al aporte teórico de los expertos en el análisis contable,

financiero y tributario. Se examinaron los aspectos relacionados con la legislación fiscal costarricense, de manera que se obtuvieran elementos aceptados para la formulación de aceptación de la reevaluación de activos en la legislación fiscal costarricense.

2.6 Alcances y limitaciones de la investigación

2.6.1 Alcance

La presente investigación analiza los principales aspectos que se pueden relacionar con la LISR que contemplan las NIC 16, resoluciones, decretos, jurisprudencia y principios constitucionales de Costa Rica.

2.6.2 Limitaciones

Las limitaciones que se presentaron durante el desarrollo de esta investigación fue la poca literatura costarricense relacionada con el tema de este artículo, la falta de criterio y expertos para hacer estudios de revalorización y la poca aplicación de esta práctica en empresas costarricenses.

3. Marco teórico revalorización de activos

3.1 Normativa internacional contable

Según la NIC 16, que trata sobre el material inmovilizado, el método de revalorización del activo indica que el activo debe ser llevado a valor razonable y medirse con fiabilidad para hacer el registro de la revaluación,

restar la amortización acumulada y el importe acumulado por las pérdidas por deterioro del valor que hayan sufrido. Las revalorizaciones se deben realizar con regularidad para asegurar que el importe en libros no difiera significativamente del valor razonable de mercado.

Los diferenciales producto de la revaluación se acreditan en el patrimonio y se denominan 'superávit por revaluación'. Sin embargo, si la disminución en la revaluación previamente ha sido cargada en ingresos, entonces el incremento en la revaluación sería cargado en ingresos en la extensión de la anterior pérdida por revaluación y cualquier cantidad adicional sería acreditada en el patrimonio y denominada superávit por revaluación. Las pérdidas por revaluación se cargan primero contra el superávit por revaluación contenido en el patrimonio relacionado con el activo específico, y cualquier exceso se carga a ingresos.

Las empresas cuya actividad es el consumo pueden escoger revaluar ciertos grupos de activos como terrenos y edificaciones, y no revaluar otros grupos como maquinaria, muebles y accesorios, debido a que los activos que realmente aportan a su actividad son los terrenos y edificaciones donde se almacena la mercancía. Para las empresas dedicadas a la producción, es importante valorar además de los terrenos y edificaciones, la maquinaria especializada, por su dificultad de obtenerla en el mercado.

Para lograr el control del registro de las depreciaciones corrientes y de revaluación, además de los controles de estado, placa y ubicación del activo es necesario determinar el impacto que esto tendrá en sus sistemas de contabilidad; también se deben establecer mecanismos para rastrear esos cambios y volver a calcular la depreciación relacionada. De manera similar, la disminución en el valor razonable del activo originará una disminución en la depreciación anual.

Las Normas Internacionales de Información Financiera, conocidas como IFRS, por sus siglas en inglés, exigen que para el cálculo de la depreciación, los componentes de un activo se deban separar conforme a las vidas útiles asignadas según el estudio de revaluación correspondiente. Por ejemplo, los componentes de la edificación pueden ser edificios, techos, pisos, mobiliario y parqueadero, etc.; cada uno de esos activos podría representar un componente independiente y pueden tener un método o tasa de depreciación diferente. Para ello son necesarios libros auxiliares, con el fin de asegurar que los componentes del activo son registrados de manera apropiada como componentes individuales.

Anualmente se deben revisar los valores estimados de la vida útil y del valor residual, así como el método de depreciación. El valor residual se ajusta hacia arriba o hacia abajo, y cualesquiera cambios que resulten en diferencias en las expectativas provenientes de diversos estimados se deben contabilizar como cambio en el estimado de contabilidad según las IFRS. Si hay un cambio importante en el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros de los activos, el método se tiene que cambiar para reflejar el patrón modificado.

Las revelaciones del valor razonable contenidas en los estados financieros probablemente variarán en detalle; deben incluir información sobre métodos de valuación, supuestos como costo de capital, tasas de descuento, tasas de capitalización, tasas de crecimiento de alquileres y gastos, etc., la calificación del especialista en valuación y explicaciones de las conclusiones del valor razonable.

3.2 Normativa fiscal

La normativa fiscal correspondiente en Costa Rica es la resolución 52-01, y la Ley del Impuesto sobre la Renta 7092.

Seguidamente se procede a hacer un análisis del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N.º 7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas. El citado artículo establece:

Artículo 8º- La renta líquida provenientes de las empresas, explotaciones o negocios a que se refiere el inciso 5) del artículo 5º, se determinará deduciendo de la renta bruta las siguientes partidas:

5) 5) *Una amortización razonable, para compensar el agotamiento o desgaste de las maquinarias, bienes muebles, plantaciones y repastos usados en el negocio. La Administración Tributaria determinará los porcentajes máximos de depreciación que prudencialmente pueden hacerse por este concepto, en consideración con la naturaleza de los bienes y a la rama de la actividad económica en la cual son utilizados.*

...Las empresas agropecuarias o agroindustriales, además de la amortización normal dispuesta en el párrafo primero, tendrán una depreciación especial sobre activos nuevos, durante un período no superior a la mitad del dispuesto para la amortización norma. (El subrayado no es del original).

Antes de la modificación efectuada mediante la Ley N.º 8114 del 4 de julio de 2001, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, al artículo 6, inciso b); y 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N.º 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, las empresas podían considerar, para efectos de establecer las cuotas de depreciación de sus activos, el valor de la revaluación aceptada por la Administración Tributaria y así compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes productores de rentas gravadas y mejoras de carácter permanente.

Una interpretación armónica de las disposiciones vigentes durante el tiempo en que se admitía la deducción por revaluación, nos permite llegar a la

conclusión de que cuando el legislador se refirió a considerar el gasto por depreciación por revaluación como gasto deducible de renta, fue coherente con lo mencionado en la NIC 16 sobre la importancia de llevar a valor razonable o de mercado el valor de los activos, hasta la entrada en vigencia de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias. No obstante, con la resolución N.º 52-01 de la Dirección General de Tributación, se acepta la revaluación de activos, pero no se considera como gasto deducible de renta el gasto por depreciación por revaluación de activos, con los criterios interpretativos respecto del efecto en el impuesto sobre las utilidades, en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, entre ellos los relacionados con las NIC 16 y 12.

4. Desarrollo de la investigación

A continuación se trata de analizar la planeación tributaria para justificar con base en la Normativa Fiscal, la Normativa Internacional y el conocimiento de la empresa, la autorización de registro de la revaluación de activos y su depreciación, a la luz de la actualidad financiera del mundo.

4.1 Diferencias entre la Normativa Internacional Financiera y Normativa Fiscal

Entre estas dos modalidades de normativa financiera y normativa fiscal se trató de dar alguna base de aplicación con respecto a la resolución 52-01 de la DGT y establecer los criterios de aplicación a la legislación costarricense; no obstante, se evidencia una violación al principio de equidad reflejado en el mencionado Art.6 del CNPT y en los artículos 10 y 11 del Código Civil. El Art. 10 del Código Civil indica que

Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los acontecimientos históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas.

El Art.11 del mismo código indica que *“La equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los Tribunales solo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la ley expresamente lo permita”*. A pesar de que es cierto que la aceptación de la revaluación de activos se dio en tiempos en que la inflación costarricense fue muy elevada, el legislador ahora debe adaptarse a la realidad económica del país y del mundo, la cual, desde el punto de vista financiero, exige una seguridad económica en cuanto a la veracidad de la información que deben presentar los estados financieros de una empresa, con el fin generar confianza a los inversionistas, y esto se logra con la aprobación de las NIC's y las NIIF's por parte del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

Considero que con la aprobación “parcial” por parte de la DGT de estas normas, la información plasmada en los estados financieros costarricenses es poco transparente para los empresarios e inversionistas, y por eso es importante buscar los mecanismos y métodos calculados para que fiscalmente hablando se confíe en los estados financieros emitidos en Costa Rica.

**Legislación fiscal
costarricense**

**Normativa
Internacional Contable –
Financiera**

Activos	<p>La legislación fiscal, establece que los activos deben registrarse al costo histórico, que comprende el monto pagado más otros costos necesarios para ponerlo en uso. De acuerdo con esta última afirmación, tanto la NIC como la normativa fiscal coinciden, lo cual es importante de considerar para el ejercicio práctico que se verá más adelante. En cuanto a los métodos de depreciación aceptados por la AT, se encuentran el de línea recta y el de suma de dígitos, este último solo en casos autorizados por esa misma Administración. En la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece un importe límite de capitalización para considerar un gasto o un activo, el cual consiste en un costo unitario que no supere el 25% de un salario base, es decir, si se pasa de este monto la empresa deberá registrar un activo, de lo contrario consiste en un gasto del período en que se dio.</p>	<p>La NIC 36 establece que el valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede su importe recuperable, así también se describen algunos indicadores para comprobar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo, para los cuales la NIC indica que la empresa estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable. Así también se establece en la normativa internacional que los costos de los servicios diarios a la propiedad, planta y equipo a menudo descritos como "reparaciones y mantenimientos", son gastos, no adicionales a los costos; sin embargo, estos son deducibles del impuesto sobre la renta, en tanto se hagan a activos relacionados directamente con la generación de rentas gravables y se respalden con comprobantes autorizados por la AT.</p>
Revaluación de activos	<p>La legislación fiscal establece que con la promulgación de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria no procede la deducción del gasto por depreciación por revaluación de activos, aun cuando la norma internacional establezca como técnicamente correcto la revaluación de activos fijos para efectos financieros. Constituye la anterior</p>	<p>La NIC 16 determina el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo, de manera que los usuarios de los estados financieros puedan discernir información acerca de estas inversiones y los cambios en que se den, para ello es necesario llevar a valor razonable el activo mediante técnicas como la revaluación, que</p>

	<p>restricción una diferencia permanente en el impuesto sobre la renta que deberá ser tratada conforme lo establece la NIC 12.</p>	<p>permite un mayor control del estado de los activos fijos, en cuanto a su mantenimiento, funcionamiento, su valor real actualizado, valores de rescate, vidas útiles adecuadas y depreciación ajustadas a los tipos de activos.</p>
--	--	---

4.2 Justificación de la aprobación del gasto por depreciación de revaluación de activos como deducible del impuesto sobre renta

La Ley de Impuesto sobre la Renta de 1988 contempló como gasto deducible la revaluación, en tiempos cuando la inflación rondaba el 25.34%; el grave proceso inflacionario de los años ochenta causó que tanto el fenómeno inflacionario como el económico hicieran que los valores de los activos registrados no fueran representativos, lo cual distorsionó la base tributaria. Esta fue la causa que trajo la necesidad de adecuar el valor de los activos a la realidad económica del negocio. El gobierno consideró esta actuación como un sacrificio fiscal que se reflejó con la promulgación del Decreto Ejecutivo No. 14871-H, en el cual se reconocía como deducible la cuota adicional de depreciación por revaluación de activos.

La base de depreciación propuesta en el decreto fue el costo o precio real de la construcción o, en su caso, el valor registrado en la Dirección General o el que esta determine mediante avalúo y en ningún caso se debía admitir depreciación sobre el valor de la tierra. La base sobre los activos muebles era su costo original más los gastos incurridos con motivo de la compra, transporte, instalación y montaje de este y otros similares necesarios para ponerlo en condiciones de ser usado.

El cálculo era el siguiente:

En el caso de que sea el contribuyente quien practique la reevaluación sobre sus activos depreciables, deber circunscribirse a las disposiciones siguientes:

a) Construcciones, instalaciones y otras reas adyacentes, tales como mejoras. Se ajustar usando el factor determinado con base en el "Índice del Costo de la Mano de Obra y Materiales de Construcción para Edificios", preparado por la Cámara Costarricense de la Construcción.

b) Maquinaria, equipo y vehículos. Se ajustar n usando el factor determinado de acuerdo en el "Índice de Precios al por Mayor", preparado por el Banco Central de Costa Rica.

El factor indicado se determina, en el primer ejercicio fiscal que se efectúe la reevaluación, tomando el índice de que se trate al cierre del período inmediato anterior y dividiéndolo entre el mismo índice a la fecha de adquisición del activo y restándole uno. En los años siguientes a la revaluación ese factor se obtiene dividiendo el índice al cierre del período inmediato anterior entre el índice al cierre del periodo trasanterior y restándole uno.

Artículo 29

d) Inmuebles. Los declarantes que hagan de la compra y venta de bienes inmuebles su ocupación habitual, deben valuarlos a su precio de adquisición, ya sea que la operación se haya realizado al crédito o al contado. Cuando estos bienes incluyan construcciones o instalaciones, estas se deben valuar por separado a su costo real

Se observa que en los años ochenta, la situación financiera era muy peligrosa, tanto así que nuestra inflación llegó a alcanzar índices del 25.64% hasta del 81.75%. La inflación promedio de los últimos 30 años ha sido del 18.28%. En la década de los años 80, el promedio fue del 27.07%, en la de los años 90 fue del 16.85% y la inflación de la primer década del los años 2000 se podría estimar que sea del 10.91%.

En el cuadro No. 1 se muestran los índices de precios del consumidor en los últimos 30 años, tomados de la información suministrada por el Banco

Año	Tasa de inflación (precios al consumidor) (%)
1980	17.79
1981	65.09
1982	81.75
1983	10.7
1984	17.35
1985	10.93
1986	15.43
1987	16.43
1988	25.34
1989	9.95
1990	27.25
1991	25.32
1992	16.97
1993	9.04
1994	19.86
1995	22.57
1996	13.89
1997	11.2
1998	12.36
1999	10.11
2000	10.25
2001	10.96
2002	9.68
2003	9.87
2004	13.13
2005	14.07
2006	9.43
2007	10.81
2008	13.9
2009	4

Cuadro No.1 Fuente: Banco Central de Costa Rica

Central de Costa Rica. Para la finalización del año 2009 se estima una inflación del 4%.

El desequilibrio monetario en Costa Rica tuvo un origen fiscal, pues a inicios de la década de los ochenta se asoció a “booms crediticios” del sector público, a financiamiento monetario para la creación y operación de empresas públicas, y a subsidios y pérdidas

cambiarías otorgados por el Banco Central.

A partir de la década de los noventa, el abultado déficit operativo arrastrado por el Banco continuó causando desequilibrios monetarios, en conjunto con el exceso de liquidez originado en el sector externo de la economía, en donde la apertura de la cuenta de capitales, el sostenido ingreso

de capitales desde el exterior y el objetivo de tipo de cambio nominal le dificultaron la esterilización del exceso de liquidez causado por la monetización de la acumulación de reservas monetarias internacionales. Aunque el Banco intentó contrarrestar el desequilibrio monetario mediante una política restrictiva, las limitaciones que le impusieron el desequilibrio fiscal recurrente financiado internamente le impidieron hacerlo en su totalidad, por lo que se originó una política monetaria laxa históricamente; no obstante, a partir de mediados del 2002 hay evidencia de restricción monetaria.

En el gráfico No.1 se observa la tendencia de los índices de inflación, la cual fue muy irregular en la época de los años ochenta y noventa. Se observa cierta estabilidad en los años 2000 y se espera que finalice el año 2009 con uno de los índices más bajos de la historia, a causa de la desaceleración del consumo, y baja participación de los inversionistas en la actual crisis financiera que enfrenta el mundo.

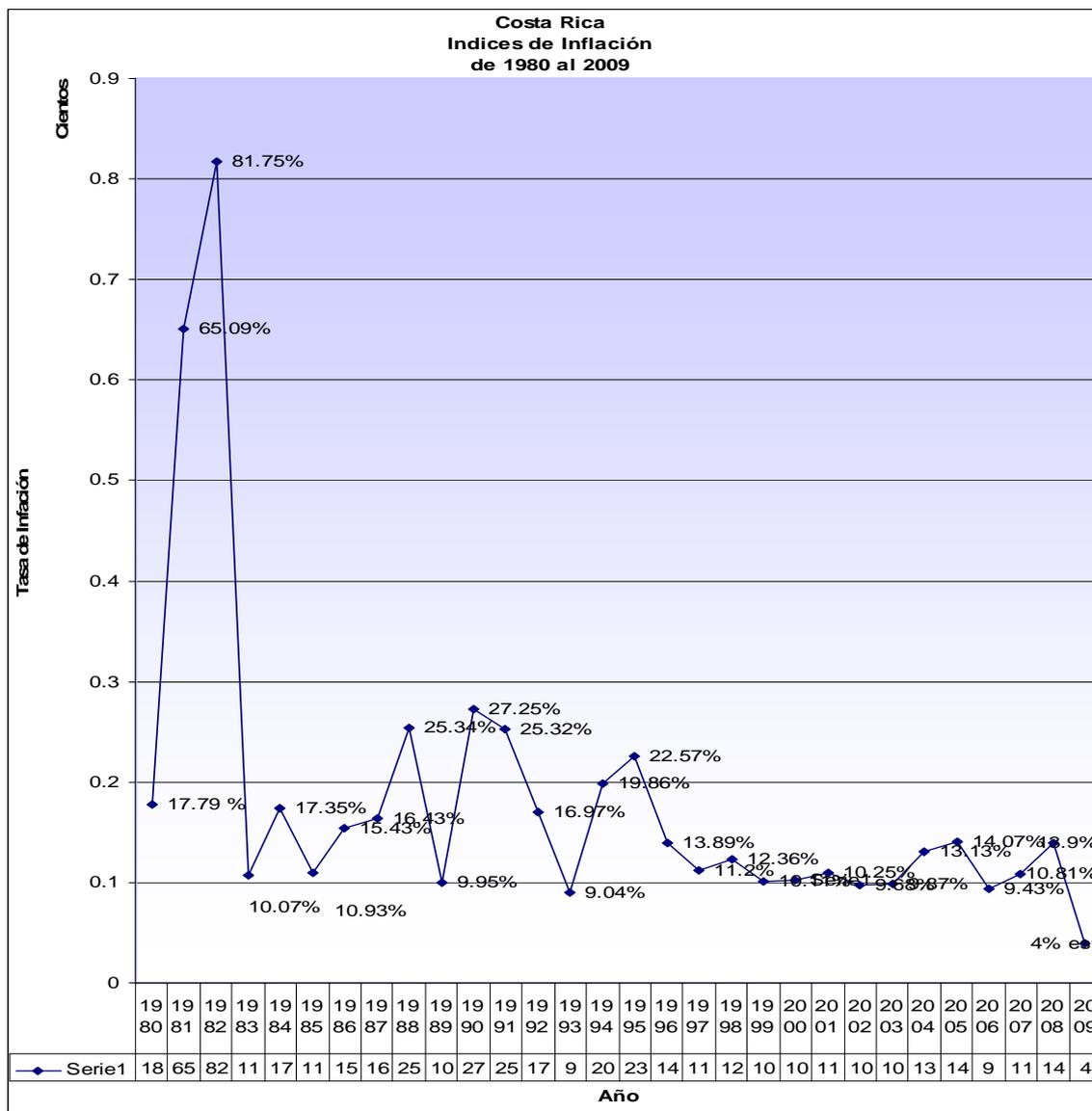


Gráfico No.1.

Nota: Tomado del Banco Central de Costa Rica.

En la última década, las medidas tomadas en la política bancaria han sido:

- Una mayor flexibilización del régimen cambiario y el proyecto de ley de capitalización del Banco Central por parte del

Gobierno, con el fin de restaurar la exogeneidad de la oferta monetaria y reducir el costo de gestión de su política monetaria.

- Mejoras en los instrumentos de captación de dinero y de manejo de liquidez de corto plazo, con la intención de reforzar el canal de transmisión de la tasa de interés y aumentar su efectividad como instrumento de política monetaria.

No obstante, para este último trimestre del 2009 se habla de un peligroso déficit en las finanzas públicas, debido al incremento en el gasto público y la disminución de la recaudación de impuestos. Desde el 2001 no existía registro de dicho déficit, pues durante los últimos años los ingresos por impuestos superaban los gastos por intereses, con lo que se generaba un superávit primario que podía utilizarse para pagar los intereses; ahora se tendrá que recurrir a solicitar préstamos para pagar los intereses y volver de nuevo al círculo vicioso.

Se evidencia cómo el efecto de la revaluación fue un elemento que tuvo incidencia en cuanto a política económica y fiscal; en el año 2001 se elimina del todo el uso del gasto por obsolescencia ante varios cuestionamientos en cuanto al uso del factor para calcular la reevaluación del activo, y la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia —mediante las sentencias Nos. 2005-7177 de las 15:01 horas del 8 de junio de 2005 y 2006-016277 de las 14:57 del 8 de noviembre de 2006—, declaró con lugar las acciones de inconstitucionalidad presentadas en contra de las resoluciones de esta Dirección General No.: 11/98, de las 8 horas del 4 de agosto de 1998 y 24/95, de las 10:30 horas del 24 de agosto de 1995, declarando inconstitucional los incisos a), b) y c) del artículo 1 de dichas resoluciones, en los que se establecía la forma para la revaluación de los activos fijos depreciables, para efectos del cálculo de la cuota de depreciación por revaluación, las que fijaban un porcentaje para la

revaluación de un 10% y de un 5%, según se tratara de bienes inmuebles o muebles, respectivamente, por considerar la referida Sala que se lesionaban los principios constitucionales de razonabilidad y de capacidad contributiva. De lo anterior se concluye que no existe una estructura confiable y adecuada que permita valorizar correctamente el valor del activo.

La propuesta para implementar nuevamente la práctica de revaluación de activos es utilizando el criterio técnico de especialistas en valorización de activos. Si bien es cierto que los factores que se utilizaban del 10% y del 5% o del índice inflacionario no eran objetivos hace diez años, hoy se cuenta con un gran intercambio de información y con los profesionales en la materia. El gobierno debe contar con estos profesionales en la administración pública, para que desarrollen las labores de auditoría de revalorización de activos no solo a nivel privado, sino también estatal.

El Banco Central está promoviendo la inversión en bonos del Estado respaldados en su mayoría en los activos del gobierno, pero nos preguntamos si estos inmuebles están realmente valorados por expertos, pues aunque la tierra aumenta su plusvalías, los edificios quizás no, por falta de mantenimiento o porque no cumplen con las medidas de seguridad necesaria o quizás no cuentan con ascensores o rampas para personas con alguna discapacidad.

4.2.1 Justificación económica

El rubro más importante de ingresos del gobierno son los tributarios (véase el gráfico No. 2), y dentro de tributos la recaudación más importante es la del impuesto sobre ventas (véase el gráfico No.3).

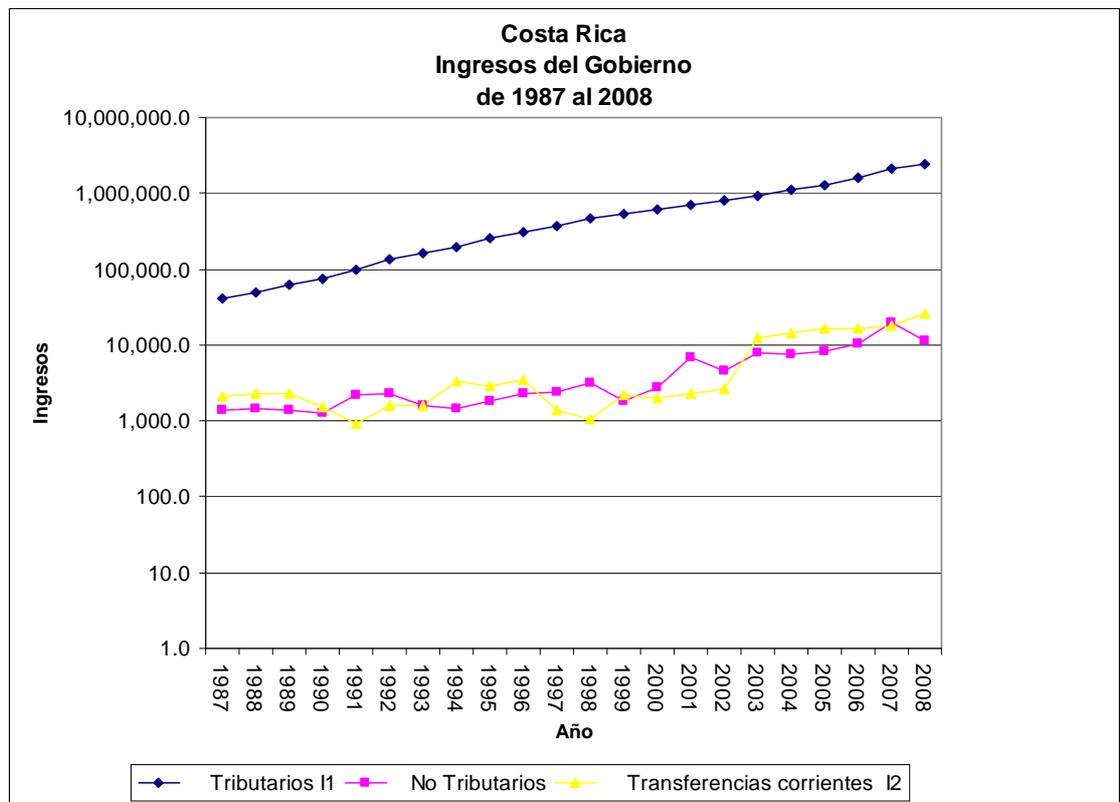


Gráfico No. 2

Nota: Tomado del Banco Central de Costa Rica.

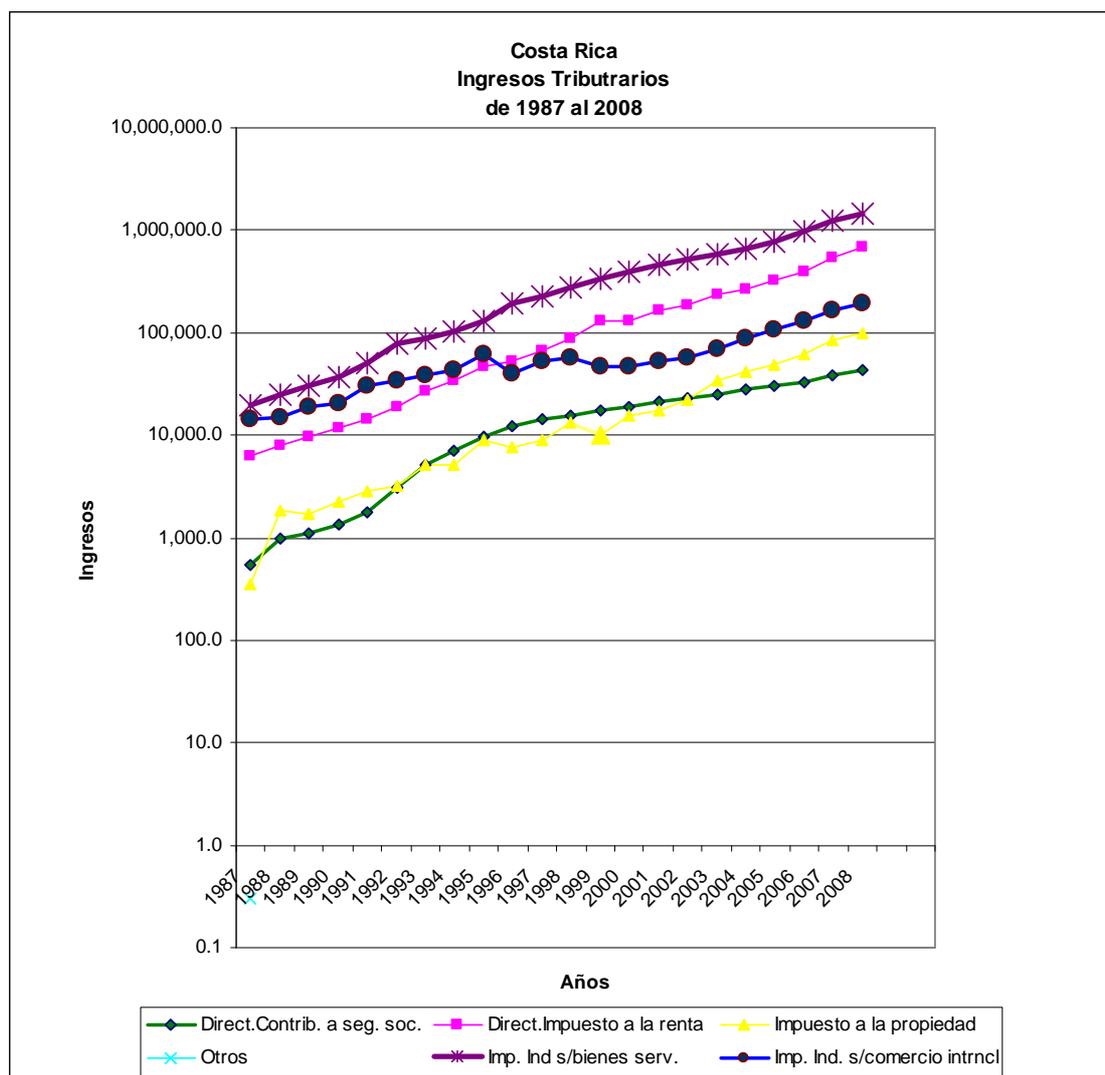


Gráfico No. 3.

Nota: Tomado del Banco Central de Costa Rica.

El segundo ingreso importante por concepto de impuestos es el de renta, el cual, considerando la propuesta de esta investigación, podría verse afectado al disminuir su recaudación; sin embargo, el recaudo por concepto de impuesto territorial se incrementaría considerablemente al llevar a valor razonable el edificio, gravado así correctamente sobre el valor real del activo y no sobre un valor histórico. Este impuesto ocupa el cuarto lugar y tiene un crecimiento constante.

En la buena práctica todos ganan: el Fisco recupera la disminución de la recaudación por impuesto sobre la renta por el incremento en la recaudación del impuesto sobre las propiedades y, por otra parte, el contribuyente se incentiva en revalorizar sus activos —entre ellos el de propiedad— con el fin de presentar en su estados financieros un gasto de impuesto sobre renta más cercano a la realidad económica del negocio.

En el rubro de Otros Impuestos Nacionales se encuentra el impuesto al traspaso de bienes inmuebles, el cual se aplica al valor de la transferencia registrado en la escritura pública y tiene una tarifa del 1.5%. El valor de la transacción es el acuerdo privado entre el comprador y el vendedor, pero el indicado en la escritura no en todos los casos es el justo del mercado; si existiera una certificación de un estudio de valoración del activo, la probabilidad de que el valor de la escritura sea el real del mercado sería mucho más alta y, por lo tanto, podría recaudarse mayor impuesto de traspaso. Esta es otra hipótesis que defiende la aprobación de la revalorización del activo.

En los últimos años se han hecho reformas para incrementar la recaudación de estos impuestos. En 1995 se aprobó la Ley 7509 sobre Bienes Inmuebles, que buscaba descentralizar el cobro del impuesto territorial, mejorar la recaudación y fortalecer y modernizar las municipalidades. Hoy existen deficiencias en materia de valúo y sistemas de catastro y registro; en el año 2000, el gasto de los gobiernos locales en catastro y dirección técnica superó los ¢1.000 millones, y estos avalúos no se realizan en todos casos, ya que prioriza el principio de buena fe por medio de la declaración jurada del contribuyente, que no siempre indica el valor real del bien.

Por otra parte, el gobierno de Costa Rica, al aprobar la aplicación de la Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, también se verá

en la misma posición de las empresas privadas, que es reconocer el valor real de sus bienes inmuebles y maquinaria especializada.

4.2.2. Justificación legal

La revaluación de activos fue una figura permitida y trató de ser controlada por la Administración Tributaria tras ser regulada mediante resoluciones, las cuales establecían un gasto legítimo para conformar la utilidad neta de las empresas.

El objetivo principal de aceptar la revaluación era actualizar los valores de los activos con el fin de que las cuotas por depreciación estén actualizadas y de esa forma evitar que los contribuyentes deban pagar impuestos por rentas ficticias y permitir la reposición de los activos al agotarse la vida útil.

Desde el punto de vista constitucional, el artículo No. 8 de la LSR viola el principio de neto objetivo, el cual exige admitir como deducibles todos los gastos que cumplan con la regla de causalidad, por lo tanto, todos los gastos necesarios para producir la utilidad o beneficio son deducibles del impuesto sobre renta, de acuerdo con lo mencionado en el artículo No.7 LRS.

También se viola el principio de realidad económica, porque financieramente no se está considerando el valor razonable del activo, sino el valor histórico, lo que dificulta evidenciar la rentabilidad real de los activos frente al valor agregado que estos reflejan en la producción del bien o servicios que genera la renta. En la mayor parte de los oficios consultados relacionados con el tema en cuestión (véase el anexo de jurisprudencia), los consultantes se muestran inconformes con los criterios expuestos por la DGT en no aceptar la revaluación de activos para actualizar su valor, considerando el principio de realidad económica, de que debe llevarse a valor real el resultado de un avalúo practicado con el precio real del activo fijo.

El CNPT, en su Art. 8, menciona que se prioriza la realidad económica ante la forma jurídica, al indicar:

Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.

El Dr. Adrián Torrealba en su libro *Imposición sobre renta* (2009) hace un breve análisis con respecto a que al menos para los casos de terrenos, al no ser un activo depreciable, la ley no menciona que no podría calcularse sobre estos una revaluación y reflexiona que mientras los edificios se deterioran y deprecian, los terrenos ganan plusvalía. La única forma de saber el valor de un edificio es revalorándolo y haciendo las reparaciones necesarias para que continúe funcionando y produciendo ingresos. Si la ley excluye a los activos depreciables como la maquinaria, existe una contradicción consigo misma. Considerando esta idea, se están violando los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la norma, los cuales aluden al correcto discernir en las ideas y en la exteriorización de la voluntad de los poderes públicos (Fajardo, 2005).

El Voto 05236-99 menciona lo siguiente con respecto al concepto de razonabilidad:

está compuesto por cuatro elementos, la legitimidad a que el objetivo pretendido con el acto impugnado no debe estar, al menos legalmente prohibido; la idoneidad indica que la medida estatal cuestionada debe ser apta para alcanzar el objetivo pretendido; la necesidad significa que entre varias medidas igualmente aptas para alcanzar el objetivo, debe la autoridad competente elegir aquella que afecte lo menos posible la esfera jurídica de la persona; y la proporcionalidad dispone que aparte del requisito de que la norma sea apta y necesaria, lo ordenado por ella no debe estar fuera de la proporción con respecto al objetivo pretendido, no le sea “exigible” al individuo.

En el Código de normas y Procedimientos Tributarios, en su Art. 6, se menciona que “*Las Normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común*”, por lo tanto, los principios interpretativos se encuentran contemplados tributariamente en esta norma. De igual forma en el Art. 7, donde se señala que para aquellas situaciones que no puedan resolverse con las disposiciones del CNPT, se deben aplicar supletoriamente los principios generales del Derecho Tributario.

4.3 Justificación de las empresas para considerar gasto deducible de renta la depreciación por revaluación de activos

4.3.1 Estrategia fiscal para fortalecer el patrimonio

Las empresas que presentan a valor razonable sus activos pueden considerar la necesidad de reducir sus modelos de apalancamiento para asegurar que las fluctuaciones del mercado puedan ser absorbidas de manera adecuada por el patrimonio.

En Costa Rica, según el Código de Comercio, Art. 402, se establece que la empresa cuyas pérdidas del período superen el 50% del valor de su patrimonio se consideran en quiebra técnica.

Una de las acciones financieras para mostrar un patrimonio atractivo para los inversionistas es revalorizar el activo —asumiendo que el estudio técnico arroje un resultado favorable— incrementado el valor de estos, y acogerse a la NIC 16 de contabilización de activo aprobada en el 2001, llevando este registro a la cuenta de patrimonio, por ejemplo:

Una empresa cuya actividad principal es la imprenta cuenta con maquinaria especializada como prensas, impresoras, cortadoras de papel, etc. que no son fáciles de adquirir en el mercado local, por lo que se prefiere reparar la maquinaria con el fin de incrementar su vida útil. Esta empresa, que presentará quiebra técnica según el Código de Comercio, decide hacer un estudio técnico en el año 2006 y tiene como resultado favorable el incremento del valor de su maquinaria; el registro contable es el siguiente:

PLACA	REGISTROS AL COSTO DEL ACTIVO		REGISTROS REVALUACION			
	COSTO HISTORICO	DEPRECIACION	MAS REVALUACION	MENOS DEPRECIACION REVALUACION	MENOS IMPUESTO DIFERIDO	IGUAL PATRIMONIO
54447	180,898	123,114	203,678	29,923	52,127	121,629
54456	29,666	22,897	23,141	4,215	5,678	13,248
	210,564	146,011	226,819	34,138	57,804	134,877

La pérdida del período de la empresa fue de 64 millones, su capital social tiene un valor de 112 millones, su resultado superaba el 50% del valor del patrimonio; con la revalorización del activo su capital se fortalece en 246 millones superando la pérdida del periodo. Aunque el fin principal de la aplicación de esta estrategia financiera es fortalecer el patrimonio, los accionistas se verán beneficiados en conocer el valor real de su inversión.

Cuando la maquinaria pertenece a una unidad de negocio que se vuelve descontinuada con el pasar de los años, estos activos se deben vender con su valor de mercado real, o bien un valor superior al contable, ya que cuenta con el valor razonable.

4.3.2 Estrategia financiera para mostrar una mejora en el apalancamiento financiero

El apalancamiento consiste en valerse de deuda para financiar a la empresa, al hacer un análisis de endeudamiento se analiza el efecto que tiene la deuda sobre la rentabilidad y sobre la generación de valor desde la perspectiva de los accionistas.

Las compañías pueden necesitar considerar y revisar las actuales condiciones de la deuda para los acuerdos basados en métricas o resultados financieros fiscales que ya no tengan sentido o no sean alcanzables según los IFRS.

La presentación transparente del valor razonable de los colaterales (ya sea que se presenten en el balance general o se revelen en las notas) puede alterar la evaluación que hagan los prestamistas respecto de la capacidad de

pago y puede impactar los términos de los nuevos instrumentos de deuda relacionados con los valores de los colaterales y los acuerdos de deuda.

El apalancamiento financiero lo que mide es el nivel de endeudamiento que utilice la empresa para financiar sus inversiones en activos. Al incrementar el valor de los activos mediante reevaluación, no se genera ningún tipo de deuda, ya que financieramente es el patrimonio el que tiene ese efecto de incremento, no hay riesgo de incrementar los intereses por contraer una deuda y el índice del apalancamiento será de 1, lo que significa que la empresa fue lo suficientemente efectiva como para mejorar su posición financiera ante terceros.

Para que esta estrategia financiera funcione, la utilización de los activos debe ser muy eficiente, de forma tal que produzcan un alto rendimiento y este sea superior al costo de la deuda bancaria para así justificar el aumento de la rentabilidad del patrimonio: $\text{Utilidad Neta} / \text{Patrimonio}$.

4.3.3 Estrategia financiera para utilizar como escudo fiscal el gasto por depreciación por revaluación de activo

Cuando una empresa decide revalorizar, aumenta el valor del activo fijo y la depreciación acumulada, y en períodos posteriores aumentará el cargo por depreciación y se reducirá la utilidad y el impuesto sobre esta.

Por ejemplo, supongamos que una empresa tiene un activo fijo con un valor contable de 200 u.m. (unidades monetarias) y que tiene la posibilidad de revalorizar este activo en 100 u.m. Se produce un incremento en el valor del activo en 100 u.m. En años posteriores, esta revalorización continúa teniendo efecto, debido a que el incremento en el valor del activo repercute

en un mayor cargo por depreciación y, en consecuencia, se reduce la utilidad.

El valor económico de los activos se encuentra relacionado con sus respectivos flujos crecientes de efectivo que se recibirán en el futuro; sin embargo, el flujo de efectivo no se presenta en el estado de resultados.

El gasto por depreciación de revaluación de activos no representa salidas de efectivo, pero constituyen gastos contra ingresos, y a la vez no afectan el flujo de efectivo. Desde el punto de vista financiero, el costo del activo es el flujo de efectivo negativo real en el que se incurre cuando se adquiere el activo.

Fiscalmente hablando, se ejecuta el registro mensual del gasto por depreciación por revaluación, pero este no significa una salida de efectivo, es decir, corresponde a una partida que no afecta el flujo de caja de la empresa, pero sí afecta en el estado de pérdidas y ganancias. Se hace llamar escudo fiscal porque no es una erogación de dinero real, sino que representa el desgaste del activo conforme el uso en el sistema productivo o en la producción de ingresos. Contablemente, se dice que hay una laguna fiscal en el manejo de este concepto, dado que existe vasta literatura de materia financiera que se usa de forma estándar a nivel mundial, pero fiscalmente se debe acoger a lo que rigen las leyes propias del país.

4.4 Herramientas para identificar la correcta cuantificación de la revalorización de activos

El gobierno de Costa Rica ha hecho grandes esfuerzo por replantear el sistema tributario con el fin de evadir la corrupción y mejorar la

recaudación. Con la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria se amplía la base del impuesto sobre la renta, al excluirse la depreciación sobre los activos revaluados de los gastos deducibles, se tasan actividades que antes eran exentas —como la educación universitaria privada— y se aumenta el valor del impuesto de renta del 10% al 15% sobre dietas, gratificaciones, salarios en especie y otros ingresos similares. De esta forma, se está ante una posible reforma fiscal, estructura que se discute en la Asamblea Legislativa y que nace para volver eficiente el sistema tributario. Esta se basa en tres alternativas: 1. El impuesto a las ganancias para alcanzar dos objetivos: el de aumentar la recaudación fiscal y el de lograr la equidad; 2. el impuesto al valor agregado para aumentar la recaudación; y 3. el impuesto a los ingresos de las personas físicas para responder al objetivo de lograr la equidad.

Otro elemento que se valora es adoptar la Renta Mundial; la globalización es un comportamiento del entorno mundial en el cual los países se ven obligados a participar, dadas las nuevas tecnología, la facilidad y rapidez de acceso a la información, la reducción de costos de transporte de bienes y personas, acuerdos internacionales; todo lo cual hace que el gobierno y el ciudadano acepte cambios en políticas internas, políticas fiscales, enlazarse con el resto del mundo y no permanecer aislados de lo que ocurre en la economía, para no verse fuertemente afectado el gobierno, vencer a la competencia, reducir costos, etc.

El adoptar el gasto de depreciación por revaluación de activos como deducible de renta obliga a contar con herramientas legales, tecnológicas y de recurso humano. La parte legal tarde o temprano tendrá que ser revisada nuevamente, reforzada con toda la justificación anteriormente expuesta desde la perspectiva de normativas internacionales, leyes y reglamentos y económica.

La parte tecnológica ha tenido avances importantes en este año 2009, la administración tributaria ha implementado programas que permiten hacer las declaraciones tributarias en línea así como el pago y el uso de créditos fiscales en la página web de Tributación Digital; también se implementó la presentación de declaraciones informativas trimestralmente y se redujo el monto de los servicios profesionales por informar, obteniendo de esta forma los datos necesarios para identificar, más rápidamente, por medio de estas Declaraciones Sombra, los criterios de selección de los contribuyentes que estén eludiendo impuestos. Con respecto al recurso humano, también se dieron avances muy importantes, debido a que no es suficiente la gestión en la oficina, es necesario el personal de campo que visite al cliente, y que cuente con los conocimientos y actualización académica constante de los cambios en la normativa fiscal, en la economía mundial y de los sectores económicos del país. Entre estos profesionales deben existir contadores, abogados, especialistas tributarios y especialistas en valorizaciones del activo de las empresas privadas y estatales.

Deben existir políticas definidas que les brinden un financiamiento asegurado, que garanticen la dotación de los recursos óptimos y que puedan renovarse para asegurar la funcionalidad de la gestión.

Conclusiones

El presente artículo está dirigido a los entes controladores de la recaudación tributaria, al empresario y a los profesionales que buscan la conciliación de la normativa internacional financiera y la normativa fiscal. En gran parte, la presente iniciativa debe ser dirigida por la oficina de tributación de este país, buscando la manera de mantener una equidad justa entre el Fisco y el empresario e inversionista, de forma que se logren captar recursos económicos para el país y sus habitantes.

Muchas son las propuestas sociales que están pendientes de desarrollar y es por esta razón que Tributación debe encontrar las soluciones de recaudación, diferentes del aumento de las tasas de impuestos o de la exoneración de impuestos o de ofrecer incentivos fiscales económicos; lo que se busca con esta figura es que sea permitido el reconocimiento de esta partida como deducible de renta y que forme parte de la base imponible.

Si alguna vez existió el derecho de admitir el gasto de depreciación por revaluación permitido por razones coyunturales, en estos momentos de crisis también debe ser un incentivo para el inversionista con el fin de que pueda soportar la coyuntura. Nos vemos en una situación financiera donde los bancos e inversionistas necesitan confiar en la información financiera y para ello exigen que los estados financieros se hagan bajo las NIC y las NIIF. El hecho de que el país haya hecho esfuerzos por reconocer estas normativas ha sido muy costoso y difícil, porque se han tenido que llevar a las universidades estos nuevos conceptos, y los contadores y administradores han tenido que volver a las aulas para actualizarse.

El concepto más difícil de materializar es el de valor razonable, ya que conlleva un gran trabajo de campo por parte de especialistas en medición de valorizaciones de activos, pero es una práctica común en todo el mundo. Hoy se cuenta con profesionales que den fe pública del valor real de un activo. El temor del fisco es no contar con el recurso humano que permita medir el método objetivo utilizado por el contribuyente para obtener el valor razonable de sus activos.

Posiblemente implica una inversión importante poner en marcha el proyecto, pero esta será recuperable al aplicar este método para revalorizar el valor del bien para el pago del impuesto de bienes inmuebles y del impuesto al traspaso.

Por otra parte, es importante destacar que el gobierno tiene la oportunidad de aumentar su recaudación mediante la valoración de los bienes inmuebles, para el cobro de impuesto territorial y de traspaso.

La economía informal que se trabaja entre negociadores de bienes raíces se podría controlar al tener certeza de la valoración, y también disminuiría la corrupción de este gremio con los lavados de dinero mal habido. De igual forma, disminuiría la imagen de paraíso fiscal que tienen los entes reguladores internacionales como la Organización Mundial del Comercio y el Banco Mundial, al tener criterios de valoración sobre el valor de los bienes del Estado y del contribuyente que asegure la correcta recaudación del impuesto.

Otro factor importante es que sería un elemento generador de trabajo, porque se necesitarán ingenieros y expertos en valoraciones de bienes inmuebles y maquinaria. En la actualidad, la labor de validar que el bien inmueble pertenece efectivamente a la persona que se presenta a venderlo o traspasarlo es del notario, quien mediante fe pública asume las funciones del Estado para poder atestiguar, además no puede dudar del valor del intercambio

comercial si el vendedor que le contrata le indica el monto real o no de la transacción.

Por otra parte, ya está al cobro el impuesto a las casas de lujo y el cálculo del valor es una labor difícil para un ciudadano inexperto en materia de avalúos, pues el proceso demanda mucho conocimiento técnico. Surge una necesidad de recurrir a especialistas en legislación fiscal y en valoración de propiedades, para contar con el criterio para juzgar si el cobro tiene sentido o si está bien aplicado.

El empresario que logre un respiro al poder deducirse de la base imponible el valor de la depreciación por revaluación no solo pagará menos impuesto de renta, sino que contará con información confiable y actualizada para la toma de ediciones y valoración de proyectos de inversión. Este es un incentivo fiscal indirecto, lo que no quiere decir que deje de pagar impuestos ni se exonere estos, sino más bien es un reconocimiento de la realidad económica del negocio.

Glosario²

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

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

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

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

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

Jurisprudencia: Son interpretaciones de las normas jurídicas que hacen los tribunales de justicia, en sus fallos y resoluciones, en el momento de la aplicación de las leyes. Es un concepto que complementa (Queralt, et al., 2001) el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado,

² Fuente: Código de Normas y Procedimientos Tributarios

establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho.

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

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

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

Exclusiones de la renta bruta: Están excluidos aspectos como aportes de capital, revaluaciones de activos, utilidades, dividendos, participaciones sociales, renta de contratos sobre bienes o capitales, herencias, bienes

gananciales, premios de la lotería nacional, donaciones, ganancias de capital no habituales.

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

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

Bibliografía

Tarcisio Salas, B. (2001) *Análisis y diagnóstico financiero, enfoque integral*. San José: Editorial Guayacán Centroamericana.

Federación Internacional de Contabilidad, ed. (2005). *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIFF), México, D.F.

Amat Oriol. (2000). *EVA Valor Económico Agregado Un nuevo Enfoque para optimizar la gestión empresarial, motivar a los empleados y crear valor*. Barcelona: Editorial Norma.

Directriz No. DG - 15 – 02 de la Dirección General de Tributación.

Recuperado el 26 de octubre de 2009, de

http://196.40.56.21/scij_mhda/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDat o=1&nDocJur=3429

Deloitte and Touche. (2009). *Estándares Internacionales de Información Financiera*. Recuperado el 26 de octubre de 2009, de <http://www.deloitte.com>

Ley No. 7900 Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria. Recuperado el 13 de noviembre de 2009, de <http://www.pgr.go.cr/scij/>

Ley No. 7092 Ley de Impuesto sobre la Renta. Recuperado el 10 de noviembre de 2009, de <http://www.pgr.go.cr/scij/>

Decreto Ejecutivo #18445-H Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Recuperado el 10 de noviembre de 2009, de <http://www.pgr.go.cr/scij/>

Resolución No. 22- 01 de la Dirección General de Tributación, del 31 de julio de 2001. Recuperado el 13 de noviembre de 2009, de <http://www.pgr.go.cr/scij/>

Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo número 8, inciso f). N° 52-01- Dirección General de Tributación.- San José, del seis de diciembre del dos mil uno.

Normas Internacionales de Contabilidad. Recuperado el 09 de Noviembre de 2009, de <http://www.icac.meh.es/Temp/20091109191430.pdf>

Tasas de Inflación. Recuperado el 15 de noviembre de 2009, de http://www.bccr.fi.cr/flat/bccr_flat.htm

Oficio 143-2009 del Tribunal Fiscal administrativo. Recuperado el 13 de noviembre de 2009, de <http://www.pgr.go.cr/scij/>

Oficio 392-02 de la Dirección General de Tributación. Recuperado el 13 de noviembre de 2009, de <http://www.pgr.go.cr/scij/>

Recurso de Revocatoria en Subsidio AU-01-R-0015-3 de la Dirección General de Tributación. Recuperado el 13 de noviembre de 2009, de <http://www.pgr.go.cr/scij/>

Fajardo Salas, Gonzalo. (2005). *Principios constitucionales de la Tributación*. San José: Editorial Juricentro.

Torrealba Navas, Adrián. (2001). *Principios de la aplicación de los Tributos*. San José: Editorial Investigaciones Jurídicas.

Torrealba Navas, Adrián. (2009) *Derecho Tributario Parte General Tomo I*. San José: Editorial Jurídica Continental.

Carazo Gallardo, Ana Elena. (2009). *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*. San José: Editorial Investigaciones Jurídicas.

Queralt, Juan Martín & Lozano, Carmelo & Casado, Gabriel & Tejerizo, José. (2001). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya

Escobar Parra, Armando. (2004). *Planeación Tributaria y Organización Empresarial*. Colombia: Editorial LEGIS Literatura Jurídica.

Anexos

1. Jurisprudencia relacionada

Número	Fecha	Materia	Referencia
DGT- 1507-04	12- 07-04	Impuesto sobre la renta, <i>Incremento patrimonial</i> . Ganancia de capital, habitualidad. Revaluación de activos en materia tributaria.	<p>“...No obstante, la citada revaluación de bienes inmuebles practicada por la Municipalidad, no deberá ser tomada en cuenta para determinar la ganancia de capital o pérdida deducible, es decir, no procede para efectos fiscales, porque la competencia en materia del impuesto sobre la renta, le corresponde a ésta Dirección General; esto debido a que el precio de venta del inmueble (terreno y edificio) se compara con el precio histórico registrado en libros, es decir, valor en libros (sin incluir la revaluación practicada por la Municipalidad, salvo las reglas establecidas en la resolución N° 51-01, indicada), cuyo resultado será la ganancia o pérdida de capital.</p> <p>El valor de mercado, no se debe considerar para determinar la ganancia o pérdida de capital; es decir que, en la negociación de la venta del terreno y del inmueble, se debe considerar el valor en libros y el precio de compra...”.</p>

TFA- 370-05	01- 09-05	<p>Impuesto sobre la ganancia de capital, <i>Ganancias de capital;</i> Revaluación de activos en materia tributaria, <i>Activos revaluados;</i> Depreciación, <i>Enajenación de activos,</i> <i>Venta de activos depreciados</i></p>	<p>"...manifestaciones en cuanto a la consideración de la revaluación en el cálculo de la ganancia gravable como producto de la venta de activos depreciables, la formula la contribuyente en términos generales y sin precisar en qué sentido podía adecuarse al caso concreto que sirve de base para la consulta, al respecto se puede apreciar claramente de lo transcrito que utiliza expresiones como "para aquellos activos depreciables" y "para toda enajenación pura y simple de cualquier activo depreciable", por lo que en este aspecto en particular la consulta no cumple con los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico tributario y particularmente por el artículo 119 ibídem...".</p> <p>"...Así las cosas y de acuerdo a la valoración de los elementos de juicio que obran en el expediente, estima este Órgano colegiado que debe mantenerse el criterio interpretativo expuesto por la Oficina de origen, que fue confirmado en la resolución recurrida, en la que la Administración Tributaria ha efectuado correctos análisis sobre las alegaciones de la consultante, las que ha combatido acertadamente, con razones que esta Sala avala en su totalidad, por lo que no tiene otra alternativa más que confirmar lo resuelto...".</p>
TFA-	27-	Repartos	"...Se conoce el ofrecimiento de la (...),

351-04.	09-2004.	posteriores de dividendos. Incentivo fiscal a la industria turística. Impuesto sobre la renta. Crédito fiscal.	en el sentido de pagar a los suscriptores de las acciones de clase 'D' y de las acciones de clase 'E', un siete y medio por ciento anual, bajo la condición de que los suscribientes de las acciones le otorguen un contrato de promesa recíproca de compraventa o recompra de las acciones a tiempo definido, ofrecimiento que es aceptado por unanimidad, por lo que todo aquel que compra dichas acciones estará en la obligación de suscribir dicho contrato...y por su privilegio ninguna acción privilegiada generará derecho de participación en dividendos comunes ni de la parte proporcional de las utilidades retenidas ni de la revaluación de patrimonio ni del capital pagado en exceso de la sociedad...".
TFA-24 -05	17-01-05	Incentivo fiscal a la industria turística. Crédito fiscal. Ajustes. Depreciación en materia tributaria. Revaluación de activos en materia tributaria.	"...El ajuste se basó en forma correcta, en aplicación del porcentaje permitido en resolución 10-97 publicada en La Gaceta No. 166 del 29 de agosto de 1997, vigente para aquel período fiscal, por lo cual se deben rechazar por inconducentes las argumentaciones expuestas por la parte recurrente en cuanto la supuesta improcedencia de su aplicación por parte de las autoridades tributarias, toda vez que como se señaló supra, la auditoría procedió a realizar las valoraciones respectivas, con el objeto precisamente de aplicar el porcentaje permitido en la resolución de cita, siendo tal

			procedimiento correcto según criterio de este Tribunal.- Con fundamento en lo anteriormente expuesto, se procede a confirmar lo resuelto por la oficina A Quo, en cuanto a los ajustes cuestionados, por estimarse correcto y conforme a derecho...".
DGT 1154	20- 07-05	Impuesto sobre ganancia de capital. Revaluación de activos en materia tributaria.	"...En relación con activos depreciables, específicamente en el caso en que se venda un terreno con una edificación, la ganancia o pérdida de capital se determina por la diferencia entre el valor en libros del activo (sin incluir las revaluaciones, salvo las reglas establecidas en la resolución N°22-01, con las modificaciones citadas) y el precio de venta realmente pagado. Por esta razón, para determinar la ganancia o pérdida, en el caso concreto, se deben tomar en cuenta los valores reales de venta y no los avalúos efectuados, por consiguiente debe efectuarse una distribución proporcional entre el valor del terreno y del edificio, con base a lo que se encuentra registrado en los libros...".

Nota: Tomado del Ministerio de Hacienda, página web.