|  |
| --- |
| D**octrina**:  **Valoraciones contables en los delitos tributarios.**  **Por Erik Ramírez, CPA, MAF, MFI**  **Erik, es gerente de impuestos en Faycatax, la división de impuestos del Bufete Facio & Cañas en Costa Rica** |

Estas notas tienen como objetivo establecer un marco general de aplicación respecto a la contabilidad de los contribuyentes y los aspectos mínimos a tomar en cuenta respecto a revisiones tributarias su normativa formal y la jurisprudencia relacionada con la valoración de posibles ilícitos tributarios (delitos o infracciones administrativas).

La teoría contable supone que el procesamiento de las transacciones económicas y los principios de esta ciencia, conectados con cualquier actividad económica dan paso a afirmar que la contabilidad es el lenguaje de los negocios, en la que fenómenos jurídicos, comerciales y demás situaciones aún que sin fines de lucro deben expresarse en palabras y números.

La obtención de información financiera contable es necesaria para que los diversos usuarios de esa información puedan tomar decisiones razonables sobre el desarrollo del negocio presente y futuro, así como la de utilización de información histórica para apoyar cualquier valoración.

Podemos citar tres tipos de contabilidad:

1. Administrativa - gerencial
2. NIIF
3. Tributaria
4. Marco normativo regulado

La primera supone el registro, la presentación y revelación de información en un orden propio del negocio, con el fin de que los usuarios de la información logren tomar decisiones con mejor criterio, así como lograr mostrarla de forma sencilla para cualquier lector que no tenga formación académica en las ciencias contables.

La segunda supone utilizar como base de preparación las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs o NICs para algunas), normas emitidas por International Accounting Standard Board (IASB - por sus siglas en inglés), con sede en Londres. Es importante mencionar que el Comité de normas realiza modificaciones periódicas luego de la revisión de ciertas transacciones que obedecen a prácticas de diferentes industrias, por lo que hay normas que pueden ser sustituidas con nuevas de ahí la transición de NICs a NIIFs.

Estas normas suponen la valoración de diferentes transacciones que pueden tener lugar en las empresas o contabilidad de las personas físicas y establecer uniformidad en definiciones, reconocimiento inicial, medición posterior al reconocimiento inicial, presentación y revelación de las partidas.

Algunas normas para citar:

1. Marco conceptual de las NIIFs, en el que podemos encontrar definiciones de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos y los principios en los que se basan estas.
2. NIC 2 Inventarios, en la que podemos encontrar metodologías de valuación de los inventarios.
3. NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo (PPE), en la que podemos encontrar guías para establecer el costo de la PPE, además de los conceptos de depreciación.
4. NIC 21 Diferencial cambiario.
5. NIC 12 Impuesto a las ganancias (corriente y diferido)
6. NIC 8 Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.
7. NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.

Así también las NIIFs establecen una serie de principios contables fundamentales para la preparación de la información financiera, entre otros podemos mencionar:

1. Prudencia
2. Comparabilidad
3. Materialidad
4. Verificabilidad
5. Oportunidad
6. Comprensibilidad
7. Fiabilidad

La prudencia también conocida como el conservatismo, establece que las personas deberán seguir un principio conservador para proyectar gastos o pérdidas y no ingresos o ganancias, que distorsionen una posición patrimonial real, es decir, la proyección de ingresos de los cuales no se ha logrado concretar su obtención con base en los requerimientos de la NIIF 15 no deberá ser estimada o reconocida con el fin de ¨aumentar forzadamente¨ el patrimonio de la entidad.

La comparabilidad tiene como objetivo ser una herramienta de evaluación del comportamiento de las partidas de años anteriores con el actual y lograr detectar entre otras cosas un comportamiento atípico en el ciclo normal de la entidad, de ahí la importancia en otro aspecto como la uniformidad en las políticas financieras de la entidad con el fin de que la información sea comparable.

La materialidad establece un umbral de significancia en cuanto a errores, estimaciones hechas en mayor o menor medida, así como omisiones en transacciones de las cuales, dependiendo de su cuantía, influirán en las decisiones de los usuarios de los estados financieros.

La verificabilidad requiere un orden contable en el que las transacciones se registran conforme suceden y deben tener sus respaldos correspondientes y la trazabilidad necesaria para contar con el origen de la transacción, podemos decir que inicia desde el documento que se emite de ingreso o gasto, compra de un activo o la venta de inventario, su asiento contable utilizando las cuentas que mejor describen el fenómeno, su mayorización o acumulación en las cuentas control y la generación de estados financieros luego de la depuración de cualquier ajuste o corrección.

La oportunidad supone contar con información contable en el momento preciso para tomar decisiones sobre transacciones de compras de inventarios, contratación de personal. Por ejemplo, conocer oportunamente costos de inventarios para tomas decisiones de nuevas líneas, establecer su rotación, su relación con las cuentas por cobrar y los pasivos asociados permitirán revisar mejor los recursos de la empresa.

Sobre la comprensibilidad de la información es necesario que lo que se expresa en la información contable apoyada por notas a los estados financieros (EFs) hablen por sí mismos para que un usuario no familiarizado con normas técnicas contables comprenda la información que de ahí se desprende.

Respecto a la fiabilidad de la información contable podemos destacar tres elementos:

* Completa
* Libre de errores
* Neutral

Si la información no contiene todos sus respaldos o situaciones que describen la transacción ciertamente no se podrá contar con ella para el registro de la operación. Si la entidad registra transacciones con errores, que basados en el principio de materialidad altera la realidad de las partidas, es claro que no arroja información útil para las decisiones y además si los que utilizan la información (autoridad tributaria o un ente regulador) califican como omisiones intencionales esos ¨errores¨, podrían generar responsabilidades de tipo civil o tributario

Y por último si la información está sesgada o parcializada no podrá generar confianza en los tomadores de decisiones, por estar inclinada a una situación que tiene un posible objetivo por un determinado escenario.

En Costa Rica la entidades y personas que requieran preparar EFs para su propio uso o el de terceros deberán seguir los lineamientos de las NIIFs, según ha establecido el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ente regulador de la normativa contable nacional. Así también esos EFs deberán ser preparados por un contador privado incorporado en el Colegio de Contadores Privados de Costa Rica.

En el tercer tipo podemos encontrar algún tipo de marco normativo especial como lo son los de entidades financieros reguladas por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF) o la Superintendencia General de Entidades de Seguros (SUGESE), en las que por normativa especial realizan y registran operaciones con lineamientos que difieren de las NIIFs, aunque en tanto no exista algún tratamiento diferente aplicarán las NIIFs.

En el cuarto tipo de contabilidad podemos encontrar la tributaria, que supone ajusta las transacciones económicas que ha llevado la entidad con los lineamientos de la ley tributaria.

Es importante mencionar que la contabilidad NIIF es la base de la preparación de la información a utilizar por los contribuyentes para la preparación de sus declaraciones de impuestos, tal y como lo indica el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR).

Ahora bien, es necesario mencionar que si bien el articulo 57 contiene el precepto sobre la base de preparación, el articulo 51 de la LISR establece que los ajustes que deba realizar el contribuyente no son principios contables a los que deba sujetarse para emitir estados financieros.

De acuerdo con lo anterior es recomendable realizar una conciliación tributaria con el fin de excluir de la utilidad (pérdida) antes de impuestos las partidas que tienen un tratamiento diferente con la LISR.

Se debe mencionar que las normas de referencia no fueron reformadas con la entrada en vigencia el 1 de julio del 2019 de la Ley para el Fortalecimiento de las Finanzas Publicas 9635 (LF).

Considerando que la norma de cita introdujo un nuevo régimen tributario de rentas y ganancias de capital, parece claro que la obligatoriedad de preparación de la información tributaria con base en las NIIFs para entidades con un negocio en marcha no tiene variación.

Entonces si un contribuyente que cuenta con un inmueble que genera alquileres en el contexto del régimen del Capítulo XI solamente puede aplicarse un 15% de gastos sin requerir documentos (comprobantes electrónicos) de respaldo, aunque los tuviera, deberá igualmente preparar una contabilidad la cual será un punto de partida para la revisión de la información tributaria de interés para la Administración Tributaria (AT).

Se debe tomar en cuenta la norma del Transitorio I del reglamento de impuesto renta a la reforma e indica que las entidades que hubieren iniciado su periodo fiscal antes del 1 de julio del 2019, presentarán su declaración de renta siguiendo las reglas de la anterior ley 7092, esto quiere decir que las normas que entraron en vigencia a partir de Julio 2019 no se aplican para los cierres a setiembre del 2019, pero entonces es contradictorio si pensamos en por qué los contribuyentes que de acuerdo a su actividad económica inscrita fueron cambiados a declarar bajo el régimen del Capítulo XI, por lo que entonces deberían rectificar pedir devoluciones y declarar con el formulario D-101 tal y como era en el periodo 2018?.

Lo anterior deja ver que los preceptos que se incluyeron en un reglamento claramente no pueden ir en contra de lo que indica la LF, por lo que podríamos pensar que un contribuyente con mezcla de regímenes del 1 octubre del 2018 al 30 de junio del 2019 -impuesto a utilidades - y luego Capítulo XI -rentas de capital, debería sí presentar una declaración al 30 de setiembre del 2019 conciliando y excluyendo las transacciones del 1 julio 2019 a septiembre 2019 o podrá según el transitorio I cerrar completo al 30 de setiembre del 2019 y la AT no lo cuestionará en uno u otro escenario?.

En conexión con los cambios normativos citados brevemente y continuando con el análisis de las valoraciones contables, entonces deberemos entrar a otro enfoque de análisis específicamente a los contribuyentes cuya información tributaria debe provenir de las NIIFs para determinar su renta bruta, costos y gastos deducibles y renta neta.

Es necesario preguntarse en una primera instancia como inicio de las valoraciones contables si estas son aceptadas para efectos tributarios; como hemos visto anteriormente el mismo artículo 57 del RLISR remite a las NIIFs como aplicación obligatoria tributaria ahí donde no exista un tratamiento diferente en la LISR, claro prevaleciendo ésta última.

Partiendo de que la contabilidad cuenta con todos sus respaldos documentales, asientos contables, políticas financieras para las transacciones significativas, es decir, no hay cuestionamientos sobre los aspectos de soporte, podría la AT cuestionar y llegar a desconocer la contabilidad por el hecho de no aplicar las NIIFs de forma integral, al parecer no.

Si un contribuyente estima que razonablemente aplica las NIIFs aunque no tenga estados financieros auditados y lo sostiene ante la AT, cuál sería el procedimiento para que la AT establezca que existe un incumplimiento formal sobre la obligatoriedad de la aplicación de las normas contables? Me parece que la AT debería hacer su propia auditoría NIIFs situación que en la práctica no es así.

Si la AT intentara alegar que desde un punto de vista formal la contabilidad no es NIIF entonces debería el contribuyente realizar una auditoría por un Contador Público Autorizado para que emita opinión sobre la razonabilidad de los saldos de los EFs de contribuyente y así mitigar los alegatos de la AT, tomar en cuenta que los plazos legales ante requerimientos de la AT son cortos y en una fiscalización la posibilidad de realizar auditorías completas es poco posible para atender los plazos legales, lo que sería luego aportado como prueba en proceso de impugnación y revocatoria.

Luego del aspecto formal de la aplicación de las normas contables, veamos el aspecto material y su influencia en la determinación del hecho generador del impuesto a las utilidades.

Como he comentado en párrafos anteriores tenemos que las NIIFs son norma tributaria de aplicación obligatoria por lo que cualquier tratamiento que no esté limitado en la norma tributaria debería ser aceptado por la AT en una fiscalización y en los siguientes párrafos comentaré de los diferentes criterios para atender los tratamientos contables en los que se ha pronunciado la AT en diferentes resoluciones donde puede adelantar que ilegales si se apartan o están contradiciendo normas contables derivadas del artículo 57 del RLISR y afectan el hecho generador.

Resolución 52-01

En primera instancia antes de iniciar con el análisis normativo de la resolución que data del año 2001, debemos recordar que podría haber transacciones que fueron ajustadas con la adopción de la NIIFs y que aun en periodos abiertos a revisión tributaria la AT solicite información de esos ajustes y que sobre estos aspectos abordaré más adelante.

Comienza la resolución en el apartado de considerandos que los criterios interpretativos de las normas legales y reglamentarias no son modificaciones o sustituciones y lo que pretende es una armonización con las NICs (abreviaturas de aquel entonces) hasta donde las normas así lo permitan.

De este párrafo podemos ratificar que la resolución es un pronunciamiento que jerárquicamente tiene un nivel de fuerza legal menor que las leyes y reglamentos y específicamente el articulo 57 ya citado; por lo que entonces debería ser respetado por la AT.

El párrafo 1) del apartado A) Aplicación, por primera vez, de las Normas Internacionales de Contabilidad, indica que cualquier efecto que puedan tener los cambios de las normas contables y que el contribuyente haya registrado no deberá tener efecto alguno en la determinación del impuesto sobre la renta del periodo en que éstas se adopten, así también hace referencia a que los efectos por los cambios y adopción de las NIIFs no debería registrarse en el estado de resultados.

Sobre este último aspecto resulta razonable pensar que el incluir partidas extraordinarias que pueden tener efectos de ajustes acumulados de varios años anteriores distorsionaría la realidad de los resultados de las entidades que cuyos ciclos económicos muestran información de las transacciones en una operación normal de acuerdo con proyecciones y planeamiento financiero ajustado tanto al corto como al largo plazo.

Sigue diciendo este apartado que una vez la entidad haya realizado sus ajustes correspondientes a los estados financieros, la utilidad financiera resultante deberá ser la base para determinar la renta imponible del impuesto a las utilidades.

Así también indica este precepto que el contribuyente deberá conservar los documentos soportes de los ajustes provocados, información que podrá ser solicitada por la AT; por lo que se debe tener presente que si las entidades aun hoy mantienen ajustes en el patrimonio derivado de esos cambios normativos, debe conservar la información podemos decir hasta el momento en que la entidad decida afectar esos ajustes con aplicación de perdidas o capitalización de éstas claro si los ajustes tuvieran un saldo positivo del cual financieramente sea posible el uso de esa partida.

Siguiendo con la línea de análisis de los ajustes del párrafo anterior, el párrafo 5 del apartado A indica que los registros derivados por el cambio del marco normativo, no generará la presunción de incremento injustificado de patrimonio del artículo 5 de la LISR.

Resulta oportuno recordar cómo podrían darse entonces incrementos injustificados en el patrimonio, para lo cual es necesario echar mano de la fórmula básica en la materia contable, la ecuación tiene como objetivo establecer el equilibrio, entre lo que posee una persona, lo que debe y su patrimonio: Activos- Pasivos= Patrimonio.

En la ecuación cualquier sección debe contar con sus respaldos y documentación que demuestren el surgimiento de las transacciones, veamos por ejemplo algunas transacciones:

Constitución de la sociedad, aquí los socios aportan capital en dinero o en especie, lo que hace que la ecuación muestre equilibrio entre Activos = Patrimonio, lo relevante aquí será registrar y documentar apropiadamente con actas de asamblea general de accionistas el aporte que forma parte del patrimonio de la entidad que recibe el aporte.

¿Sobre lo anterior podemos preguntarnos si es posible que la entidad que inicia operaciones utilice dinero y pague cuentas en su etapa preoperativa sin tener cuentas bancarias a su nombre?, sin duda es posible pero manteniendo un control estricto de los gastos iniciales en que incurre la entidad y que son pagados por los socios con el fin de ser puestos a disposición de la entidad que iniciará actividades económicas, pero también es recomendable que se proceda a la apertura de sus propias cuentas con el fin de establecer una separación entre el patrimonio propio de la empresa y del socio.

Antes de continuar con más ejemplos sobre el comportamiento del incremento injustificado de patrimonio atendiendo la técnica contable, es necesario recordar que al no contar con la debida información para dar explicaciones a la AT tal incremento se gravaría y formaría parte de la renta bruta del contribuyente lo que nos lleva a pensar que la renta deriva de la actividad productiva del contribuyente - renta producto- elemento característico del hecho generador en impuesto a utilidades.

Continuando con otras transacciones que pueden ser calificadas como incremento injustificado tendríamos los depósitos de dinero en cuentas de la persona cuyo origen sea desconocido y no estén documentados con facturas y sean rentas debidamente declaradas en los formularios tributarios correspondientes.

Es claro observar que el aumento en cuentas de bancos generará un incremento directo en el patrimonio de la entidad, y es aquí donde no debe confundirse el concepto de renta producto con el de renta-ingreso, que solamente se tiene por gravado el ingreso que provenga de la explotación de trabajo, tierra o capital, es decir, si el contribuyente puede demostrar que el incremento proviene de una transacción no habitual o conectada con la actividad generadora de rentas frecuentes y que provenga del uso de los recursos mencionados, no debería ser gravado en impuesto a utilidades, valga la aclaración en este momento sobre este análisis basado en aspectos normativos antes de la reforma de la LISR y la inclusión del nuevo Capitulo XI respecto a las rentas y ganancias de capital, del cual comentaré lo necesario más adelante.

Como un último ejemplo en este tema del incremento injustificado, tenemos los pasivos igualmente con origen desconocido y sin documentación o también llamados pasivos ficticios.

Es importante recordar que desde el punto de vista contable el comportamiento de las partidas de la sección del pasivo, tienen su registro con signo positivo en la columna del haber, lo que podría suponer que si una partida no es pasivo es un ingreso o bien salida de recursos que podría presumirse pagos a los socios y también calificarse como dividendos, de ahí la importancia de justificar el origen de cada transacción para evitar ser sujeto de presunciones de partidas gravadas.

Con relación a la información que deberá conservar el contribuyente indica la resolución que será el paquete de estados financieros que incluirá:

1. Balance general
2. Estado de resultados integral
3. Estado de cambios en el patrimonio
4. Estado de flujos de efectivo
5. Notas explicativas sobre detalle de las transacciones y políticas financieras y contables más significativas del giro de la empresa.

Así también indica el apartado que deberán ser entregados a la AT cuando sean requeridos, para lo cual debemos recordar que la AT podrá solicitarlos aun por medio de una fiscalización formal del contribuyente o bien por medio de un requerimiento individualizado que no formaría parte de una fiscalización formal, pero igualmente sujeto de posibles sanciones si no se entregan en los plazos legales establecidos por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Con relación al formulario de declaración del impuesto a las utilidades D-101, indica la resolución que debe ser un extracto de las partidas que forman los estados financieros comentados anteriormente.

Aquí es importante hacer una mención técnica sobre la forma de revelar la información en la declaración de renta, la primera es con relación a la sección del balance general, la información que se reportará corresponde a la totalidad de las partidas que están inmersas en las transacciones que realizó la compañía sean del giro ordinario o extraordinario, es decir, si la entidad obtuvo ingresos extraordinarios por la venta de un terreno que explotaba en su actividad pero que su actividad económica no era la de vender terrenos, podemos entonces calificar tal venta como otros ingresos y no ingresos ordinarios, que formarán parte del incremento en la sección del patrimonio como utilidades contables.

Ahora bien, con relación a la sección de la determinación de la renta neta -base imponible- este cuadro mostrará solamente las partidas que son ingresos gravados y los costos y gastos deducibles permitidos por la ley.

Es importante mencionar y atendiendo el nuevo capítulo XI de la LF, que las partidas incluidas en la sección de la renta neta suponen que están sujetas a una actividad lucrativa y deberán tributar conforme las reglas de impuesto a las utilidades, si no estuvieren afectas a una actividad lucrativa deberán tributar si cumplen las reglas y conceptos de rentas y ganancias capital, aunque como ya lo mencioné todas las transacciones si formarán parte del balance general.