



Sustento del uso justo
de Materiales Protegidos
derechos de autor para
fines educativos



UCI

Universidad para la
Cooperación Internacional

UCI
Sustento del uso justo de materiales protegidos por
derechos de autor para fines educativos

El siguiente material ha sido reproducido, con fines estrictamente didácticos e ilustrativos de los temas en cuestión, se utilizan en el campus virtual de la Universidad para la Cooperación Internacional – UCI – para ser usados exclusivamente para la función docente y el estudio privado de los estudiantes pertenecientes a los programas académicos.

La UCI desea dejar constancia de su estricto respeto a las legislaciones relacionadas con la propiedad intelectual. Todo material digital disponible para un curso y sus estudiantes tiene fines educativos y de investigación. No media en el uso de estos materiales fines de lucro, se entiende como casos especiales para fines educativos a distancia y en lugares donde no atenta contra la normal explotación de la obra y no afecta los intereses legítimos de ningún actor.

La UCI hace un USO JUSTO del material, sustentado en las excepciones a las leyes de derechos de autor establecidas en las siguientes normativas:

- a- Legislación costarricense: Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos, No.6683 de 14 de octubre de 1982 - artículo 73, la Ley sobre Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, No. 8039 – artículo 58, permiten el copiado parcial de obras para la ilustración educativa.
- b- Legislación Mexicana; Ley Federal de Derechos de Autor; artículo 147.
- c- Legislación de Estados Unidos de América: En referencia al uso justo, menciona: "está consagrado en el artículo 106 de la ley de derecho de autor de los Estados Unidos (U.S, Copyright - Act) y establece un uso libre y gratuito de las obras para fines de crítica, comentarios y noticias, reportajes y docencia (lo que incluye la realización de copias para su uso en clase)."
- d- Legislación Canadiense: Ley de derechos de autor C-11– Referidos a Excepciones para Educación a Distancia.
- e- OMPI: En el marco de la legislación internacional, según la Organización Mundial de Propiedad Intelectual lo previsto por los tratados internacionales sobre esta materia. El artículo 10(2) del Convenio de Berna, permite a los países miembros establecer limitaciones o excepciones respecto a la posibilidad de utilizar lícitamente las obras literarias o artísticas a título de ilustración de la enseñanza, por medio de publicaciones, emisiones de radio o grabaciones sonoras o visuales.

Además y por indicación de la UCI, los estudiantes del campus virtual tienen el deber de cumplir con lo que establezca la legislación correspondiente en materia de derechos de autor, en su país de residencia.

Finalmente, reiteramos que en UCI no lucramos con las obras de terceros, somos estrictos con respecto al plagio, y no restringimos de ninguna manera el que nuestros estudiantes, académicos e investigadores accedan comercialmente o adquieran los documentos disponibles en el mercado editorial, sea directamente los documentos, o por medio de bases de datos científicas, pagando ellos mismos los costos asociados a dichos accesos.

San José, 29 de mayo de 2013

Señor

[...] Representante Legal

[...]

NOTIFICACIONES: Fax: [...]

Asunto: Respuesta a consulta, fundamentada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Estimado señor:

En atención a la consulta recibida el 06 de mayo del presente año en esta Dirección General, mediante la cual solicita, con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el pronunciamiento de este Despacho con respecto a la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual, se le indica lo siguiente:

I.- Antecedentes:

En síntesis, la consultante indica los siguientes hechos:

- a) Que es una entidad dedicada al servicio de torno como al servicio de rectificación de motores, tanto automotriz como industrial y no es un taller de reparación, refaccionamiento o mantenimiento de vehículos.
- b) Que la Dirección General de Tributación, tiene calificada a mi representada bajo la connotación de taller de reparación de vehículos, con lo cual de conformidad con lo establecido en el artículo 1 inciso d) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, se encuentra sujeto a dicho impuesto.
- c) Que mediante oficio No. DGT-1916-2005 de fecha 8 de diciembre de 2005, la Dirección General de Tributación resolvió que la prestación de los servicios de reparación de bombas de inyección y rectificación de motores que se llevan a cabo en el territorio nacional, se encuentran afectos al impuesto general sobre las ventas, por considerarlo una actividad industrial.

II.- Consultas concretas:

- "1. *¿Está sujeto el servicio de rectificación de motores, tanto automotriz como industrial, el cual incluye únicamente mano de obra, en el impuesto general sobre las ventas, por cuanto el servicio de torno no se encuentra sujeto a dicho impuesto?*
2. *¿Si el servicio de torno como el servicio de rectificación, además de la mano de obra, se le incorporan bienes gravados con el impuesto general sobre las ventas, por incorporación estaría gravado con dicho impuesto también?"*

III.- Interpretación de la consultante:

Sobre la primera consulta, considera que la actividad de rectificación al igual que el torneado es el desgaste de la pieza, mediante la técnica mecanizada, para que estas vuelvan a tener nuevamente sus medidas geométricas exactas, que fueron deformadas por el calor y el rozamiento, que impide su correcto funcionamiento, por lo que no puede considerarse como una reparación de vehículos, que significa cambiar la pieza dañada, por otra que funcione ya sea nueva o usada, por lo que al tratarse de un servicio diferente a la reparación, no se encuentra gravado con el impuesto general sobre las ventas.

En relación con lo anterior, considera que los materiales o accesorios como válvulas y empaques que se le añaden a los servicios de rectificación y torneado, si no se encuentran contemplados dentro de la lista de mercancías exentas comprendidas en el artículo 5 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, deberá cobrarse el impuesto respectivo y facturarse en forma separada del servicio exento.

IV.- Criterio de esta Dirección General:

Con respecto a la **primera consulta**, se indica lo siguiente:

Esta Dirección mantiene el criterio expuesto en el Oficio No. DGT-1916-05 del 8 de diciembre de 2005, en cuanto a que **el servicio de rectificación de motores** que su representada realiza en el territorio nacional se encuentra afecto al impuesto general sobre las ventas, en aplicación de los artículos 1 inciso e), 2 inciso d), y 3 inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Lo anterior, por considerar que la actividad de rectificación o reconstrucción es parte de la reparación.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra **rectificar** (en una de sus múltiples acepciones) significa: corregir las imperfecciones, errores o defectos de una cosa ya hecha.^[1]

En este sentido, la rectificación es un proceso que abarca diferentes partes del motor y que consiste en hacer correcciones de las mismas, por el deterioro ocasionado debido al tiempo de uso. Así, por ejemplo, cuando hay un desgaste o deformación de los cilindros y pistones de un motor, este es reparado de tal forma que a los cilindros se les somete a una operación para devolverles sus

condiciones de redondez requeridas, aumentando su diámetro interno, y se les acopla unos nuevos pistones, llamados de sobremedida, que se ajustan a las nuevas medidas internas de los cilindros (mayor diámetro).

La anterior definición tiene la finalidad de reparar, concepto que a su vez es definido por el Decreto Ejecutivo No. 34165 del 24 de diciembre de 2007 (Reglamento del Régimen de Perfeccionamiento Activo), al indicar en su artículo 3º que **reparación** es: "componer el menoscabo sufrido con la finalidad de restablecer su función".

De conformidad con lo anterior, esta Dirección General considera que el término rectificar es sinónimo de reparar, ya que la rectificación como la reparación, según las definiciones sustentadas en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española y en el Reglamento del Régimen de Perfeccionamiento Activo, persiguen la finalidad de reestablecer la funcionalidad del motor, es decir, repararlo, por lo que se reitera que la rectificación de motores debe estar gravado con el impuesto general sobre las ventas, por tratarse de un servicio de reparación.

En cuanto a la **segunda interrogante**, esta Dirección General estima lo siguiente:

a) **Para la facturación del servicio de torno**, se reitera el criterio emanado en el Oficio No. DGT-167-2011 del 23 de marzo de 2011, en el cual se indica:

"Partiendo de que al servicio (...) se ha incorporado la venta de determinados accesorios a los vehículos de sus clientes, (...) debe quedar claro que si estos accesorios no se encuentran contemplados dentro de la lista de mercancías exentas comprendidas en el artículo 9 de la LIGV y 5 de su Reglamento, (...) deberá cobrar el impuesto de ventas correspondiente a la venta de una mercancía, debiendo facturar en forma separada el servicio -que está exento- de la venta de los accesorios no exentos, ello con el fin de identificar el impuesto de ventas respectivo.

Lo anterior, por cuanto el artículo 1 de la LIGV claramente indica como objeto del impuesto:

"Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes:"

*La norma es clara en restringir los **servicios gravados**, al establecer como gravables los enunciados en la lista taxativa del artículo 1 de la LIGV, lo que no ocurre respecto a la venta de mercancías; puesto que la norma grava todas aquellas mercancías que incurran en el concepto dado en el artículo 1 del Reglamento a la LIGV[2][4], a excepción de las mercancías*

exentas por disposición de ley. En este sentido debe recordarse que la exención de impuestos es materia privativa de ley, conforme lo dispone el artículo 5 del Código y Procedimientos Tributarios, por lo que siendo que la LIGV establece los supuestos de exención, todos aquellos que no estén dentro de la misma, no pueden concebirse como exentos”.

De conformidad con lo anterior, al contemplarse el **servicio de torno**, como un servicio exento del pago del impuesto general sobre las ventas, en cuanto a los bienes gravados con este impuesto, que se incorporen al servicio, es decir, los que no se encuentren contempladas en la lista de mercancías exentas que comprende el numeral 9 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y artículo 5 de su Reglamento, debe la contribuyente cobrar el impuesto de ventas respectivo y facturar en forma separada el servicio de torno –que está exento- de la venta de los bienes o mercancías incorporados al mismo que no lo estén.

b) **Para la facturación del servicio de rectificación de motores**, que si está gravado con el impuesto general sobre las ventas, según se expuso anteriormente, debe la sociedad cobrar el impuesto sobre el precio neto de venta, en aplicación de los artículos 11 y 12 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y párrafo segundo del numeral 17 de su Reglamento, indicando este último lo siguiente:

*"Tratándose de **servicios gravados**, también forman parte del precio neto de venta el valor de las mercancías **gravadas o exentas** y el de los servicios exentos, que se le incorporen; además, cualquier otro tributo que recaiga sobre dichos **servicios gravados**". (El subrayado no es del original).*

En consecuencia, al servicio de rectificación que realiza su representada, si se le incorporan bienes gravados con el impuesto general sobre las ventas, debe cobrarse el mismo sobre el precio neto de venta.

Atentamente,

Carlos Vargas Durán
Director General de Tributación

Directora de Técnica Tributaria

[...]

C: Dirección General de Tributación, Expediente, Subdirección de Digesto Tributario.

[1] <http://lema.rae.es/drae/?val=rectificar>

[2][4] Artículo 1: Definiciones: *“Mercancías: Son todas las mercancías, productos, artículos, manufacturas y en general, los bienes muebles producidos o adquiridos para su industrialización o comercialización”.*

Señor
[...]
Subgerente [...]
[...].

Estimado señor:

Mediante escrito de fecha 18 de enero de 2013 , recibido en este despacho el día 21 del mismo mes y año, su representada consulta, según se señala, al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley Nº 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, sobre la procedencia o no de aplicar créditos fiscales por el pago del impuesto general sobre las ventas, que surgen en la adquisición de bienes y servicios utilizados para el suministro de los servicios de aseguramiento que ofrece el [...] ([...]).

En atención a lo anterior, esta Dirección General ha valorado que la primera de las preguntas contenidas en su consulta cumple con los requerimientos normativos establecidos en el artículo 119 precitado, y en virtud de ello, la misma se resuelve de la siguiente forma:

I.- OBJETO DE LA CONSULTA:

De manera concreta se expresa la consulta en los siguientes interrogantes:

“1. ¿Procede el crédito fiscal a favor del [...] por el impuesto de ventas cancelado a proveedores de bienes y **servicios gravados** con el impuesto sobre las ventas adquiridos directamente por el [...] para utilizarlos en la presentación de servicios de seguros? (Sic) Por ejemplo, la adquisición de repuestos y de servicios de reparación de automóviles?

2. ¿Cuál es el procedimiento de documentación que debe aplicar el [...] para registrar las compras y determinar los créditos que generan?”

II. CRITERIO DE LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION

Con respecto a la primera consulta, se indica lo siguiente:

De conformidad con el artículo 1 literal o) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, en adelante LIGSV, Ley Nº 6826 del 8 de noviembre de 1982, los servicios de aseguramiento están sujetos a ese impuesto, pues, las primas de seguro son gravadas con el impuesto general sobre las ventas, con excepción de las referidas a los seguros personales, a los seguros sobre los riesgos del trabajo, las cosechas y las viviendas de interés social.

Por otra parte, de manera reiterada, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal Administrativo han interpretado que el crédito fiscal debe reconocerse por los pagos que se realicen al adquirir bienes, maquinaria e insumos directamente incorporados o utilizados en forma directa en la producción de un bien o la prestación de **servicios gravados**, según lo dispuesto en el artículo 14 de la LIGSV.

El inciso b) del artículo 21 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las ventas, RLIGSV, se indica que el crédito fiscal procede en las adquisiciones de materias primas, insumos, maquinaria y equipo incorporados o utilizados físicamente en la producción de mercancías y **servicios gravados**.

En el último párrafo del citado artículo 21 de RLIGSV, se establece:

"Cuando con motivo de la prestación de servicios no sujetos se utilicen o incorporen mercancías o servicios que han pagado el impuesto en etapas anteriores, lo así pagado no se reconocerá como crédito de impuesto, ni su importe se devolverá al interesado, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley."

Con respecto al párrafo anterior, se concluye que, en caso contrario, cuando se adquieran mercancías o servicios sujetos al impuesto sobre las ventas, y los mismos se utilicen para la generación de **servicios gravados**, el contribuyente puede aplicarse como crédito ese impuesto sobre ventas pagado.

Esa posición fue mantenida por esta Dirección General, tanto en el oficio DGT-557-2010 del 19 de julio de 2010 como en el oficio DGT-597-07 del 13 de abril de 2007, en los cuales se incluye la siguiente cita textual:

"Ahora, si bien es cierto, que el Reglamento hace referencia a la "incorporación en la producción" y generalmente ésta se refiere a bienes y no a servicios, es criterio de esta Dirección que tratándose de este principio, deberá aplicarse no solo a la producción de bienes, sino a la producción o prestación de servicios, por cuanto la figura del crédito y el principio de incorporación son genéricos y aplicables a todo el objeto del impuesto establecido en el artículo 1 de la Ley."

Así las cosas, es claro que en el caso de los contribuyente que prestan **servicios gravados**, procede la aplicación del crédito fiscal por los pagos de impuesto general sobre las ventas de bienes y servicios que se incorporen o utilicen en la prestación de un servicio gravado. No obstante lo anterior, la situación en estudio contiene algunas particularidades que obligan a delimitar más precisamente las circunstancias en que es procedente el crédito fiscal.

El ente consultante ofrece como ejemplo el servicio de seguro de automóviles. Según su criterio, el impuesto general sobre ventas pagado por los insumos y los servicios de reparación de automóviles, necesarios para brindar este servicio de seguros, se consideran crédito fiscal en este impuesto.

Al respecto indica que los artículos 3 y 71 de la Ley Reguladora del Contrato de Seguros obligan al [...] a indemnizar al asegurado y que ello puede realizarse pagando en dinero o mediante la reposición, reparación o reconstrucción de la cosa asegurada. Indica el consultante además, que en el seguro de automóviles la indemnización se realiza mediante la reparación de los bienes objeto de cobertura; y que los proveedores de repuestos y de servicios (talleres) le facturan directamente al [...], el cual, por disposición de la citada Ley y el contrato, es responsable de indemnizar a sus asegurados.

Sobre ello es necesario hacer las siguientes acotaciones. Es común que los contratos de seguros contengan cláusulas que establezcan el pago de deducibles por parte de los asegurados, en estos casos la realidad económica orienta a que si bien el taller le traslada el cobro por el total de las reparaciones al [...], lo cierto es que una proporción de costo de la reparación se cubre con dinero del asegurado; en este caso no es procedente considerar en la determinación del crédito fiscal el monto pagado por el asegurado por concepto de impuesto general sobre las ventas.

Similar situación ocurre cuando el valor del bien asegurado se encuentra por debajo del valor al que se transan ese tipo de bienes en el mercado, originando un coaseguro al estimar el monto de la indemnización. Ello conlleva que la indemnización será cubierta solo en una proporción por el [...], corriendo el resto de los costos de reparación por cuenta del asegurado. En estos casos, igualmente, por principio de realidad económica no es procedente que el [...] se acredite el total de los pagos realizados por concepto de Impuesto General sobre las Ventas, pues una parte de esos pagos fue realizada por el asegurado.

En relación con la segunda consulta, referida al procedimiento de documentación que debe aplicar el [...] para registrar las compras y determinar los créditos que generan, se le comunica que la misma no se considera amparada al artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por cuanto no es una consulta concreta que tenga impacto alguno en la materialidad del impuesto. Ello en el sentido de que, corresponde a una formalidad en el proceso de registro. No obstante, se le indica que los créditos deben estar respaldados por comprobantes que demuestren fehacientemente los pagos realizados. Igualmente debe ser posible demostrar que los bienes y servicios por los cuales se pagó el impuesto general sobre las ventas, han sido destinados directamente a la generación de servicios de aseguramiento gravados, con la salvedad de restar la parte del deducible anteriormente indicado.

III. – CONCLUSION

En conclusión, se considera que solo la primera pregunta de las dos contenidas en su consulta se ajusta a los presupuestos establecidos en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Con respecto a esa primera pregunta, se le responde que es procedente considerar como crédito fiscal lo pagado por concepto de impuesto de ventas cuando se adquieren bienes y servicios directamente utilizados para prestar un servicio gravable, como por ejemplo en el caso de los seguros de automóviles. Sin embargo, en este caso específico del seguro de automóviles, no corresponde el crédito fiscal por el pago del impuesto general sobre las ventas relativo a la porción de la reparación (repuestos y mano de obra), que debe ser cubierta por el asegurado, por ejemplo como deducible del seguro.

Con respecto a la segunda pregunta, corresponde respaldar con comprobantes fehacientes los pagos realizados por concepto de impuesto general sobre las ventas y la destinación directa de los bienes y servicios adquiridos a la generación de **servicios gravados**, pero únicamente en cuanto a la parte no cubierta por el asegurado.

Con toda consideración,

Carlos Vargas Durán
DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACION

Directora de Técnica Tributaria

[...] / [...]
cc. archivo, expediente

NOTIFICACIONES: Edificio de oficinas centrales del [...], San José, frente al parque [...], Gerencia.

DGT-094-2013

San José, 06 de febrero de 2013

Señor

[...] , Gerente General

[...] S.A.

S.O.

Estimado señor:

En atención al oficio [...] -07638-2012 de fecha 05 de diciembre de 2012, recibido en esta Dirección ese mismo día, mediante el cual presenta una consulta que fundamenta en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y en la que solicita se le indique si los servicios auxiliares de seguros que brinda [...] S.A. están exentos del impuesto de ventas, al considerar que no están tipificados en el Anexo N° 1 de la Ley del Impuesto, esta Dirección General le manifiesta lo siguiente:

En primera instancia se aclara que la lista de los servicios que se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas se encuentra en el artículo 1° de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, N° 6826 de 8 de noviembre de 1982, y no en el anexo 1 a dicha Ley como se indica en la consulta.

Este artículo 1° de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas establece una lista expresa de los servicios que se encuentran gravados con dicho impuesto; el cual presenta una característica particular, establecida en el artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, decreto ejecutivo N° 14082-H de fecha 29 de noviembre de 1982, a partir de la cual el impuesto será general tratándose de la venta de mercancías y específico en el caso de la prestación de los servicios indicados en el artículo 1 de la Ley.

Sobre este particular, la Procuraduría General de la República en la Opinión Jurídica N° 041-99 de 26 de marzo de 1999, manifestó lo siguiente:

“(...) De conformidad con el artículo 1 de la Ley, se crea un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de servicios expresamente señalados por el legislador. Dicho artículo se complementa con los alcances que en el artículo 2° se le da al concepto de venta, dentro del cual y en lo que interesa, se entiende como la transferencia de dominio de mercancías o la prestación efectiva de servicios.

Tal y como están estructurados los dos primeros artículos de la ley, se puede concluir que el impuesto de ventas en cuanto a servicios se refiere es de carácter selectivo, es decir, los **servicios gravados** serán única y exclusivamente aquellos que aparecen enumerados en la ley, sin que exista la posibilidad de incluir otros por la vía de interpretación o por disposición reglamentaria, de suerte que todos aquellos servicios que el legislador no incluyó, revisten el carácter de exentos (...).”

Con fundamento en la normativa citada, la definición de los servicios que se encuentran afectos al pago del impuesto sobre las ventas, dependerá de que los servicios prestados, sean coincidentes con la lista taxativa de servicios contenida en el artículo 1 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.

De esta manera, según se desprende de la lista de servicios incluida en el punto III, páginas 3, 4 y 5 de la consulta, así como la descripción que aporta la consultante para cada uno de ellos, esos servicios no se encuentran entre los que el legislador estableció como afectos al pago del impuesto sobre las ventas. Sin embargo para algunos de ellos se hacen las siguientes aclaraciones:

- Servicios de Multiasistencia Vial y Domiciliar.

Según la descripción dada por la sociedad consultante, este servicio se encuentra exento del pago del impuesto sobre las ventas, toda vez que según se indica *"son servicios profesionales en el cual el Call Center es responsable de atender las llamadas entrantes (Inbound) de los clientes solicitando servicios a los cuales tienen derecho; procediendo a coordinar la prestación de servicios con proveedores que [...] contrata, según sea el caso (una grúa, un taxi, cambio de llanta, cerrajería, reparación eléctrica, plomería, inspección de accidentes entre otros"*; descripción que hace presumir que en el caso de [...] S.A. el servicio se limita a la coordinación a partir de la cual un proveedor externo diferente a la consultante posteriormente prestará otro u otros servicios de diversa índole, los cuales sí podrían encontrarse afectos al pago del impuesto sobre las ventas, pero que no son objeto de la presente consulta.

- Servicios Informáticos.

De acuerdo con la descripción dada en el oficio presentado por la sociedad consultante, para la sociedad [...] S.A., los "servicios informáticos" consisten en:

"la prestación de servicios profesionales al Departamento de Informática del [...] de: Asistencia técnica, monitoreo en la infraestructura de T.I, soporte técnico en sitio y de 2do nivel y control de activos, desarrollo de la infraestructura, apoyo para la extensión de infraestructura automatizada, monitoreo de software instalado en las estaciones de trabajo institucionales, digitación y control de calidad de procesos informáticos, operación de centro de cómputo, desarrollo de sistemas de información, mantenimiento de sistemas de información, asistencia técnica, e investigación en TI"

A partir de lo descrito por la consultante, los servicios informáticos prestados *"no conllevan la prestación de materiales por parte de [...]"*. Asimismo, tampoco se indica que conste del servicio correctivo o de reparación, que sí es un servicio gravado de conformidad con el artículo 1º inciso e) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, razón por la cual en caso de que el servicio incluyera la reparación de equipos, dicho servicio sí se encontraría afecto al pago del impuesto sobre las ventas.

- Servicio de Venta de Repuestos

De acuerdo con el detalle incluido por la consultante en la página 4 de su oficio, respecto del "servicio de venta de repuestos", el mismo consiste de igual forma en la coordinación para la obtención y mejora en los tiempos de entrega de los repuestos y no implica la prestación de materiales por parte de [...] . Entonces, el servicio de coordinación descrito no se encuentra gravado por no estar señalado en la lista del artículo 1 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas en relación con el artículo 2 del Reglamento a dicha Ley, en el tanto el servicio se limite, como se ha dicho, a labores de coordinación.

Asimismo, según indica el representante de la sociedad [...] S.A., no existe duda alguna respecto de que la venta de repuestos se encuentra afecta al pago del impuesto general sobre las ventas, por lo que en los casos en que se dé la venta de repuestos, [...] tendrá la obligación de realizar el cobro, declaración y posterior pago por concepto del mismo.

En síntesis, esta Dirección General comparte el criterio expuesto por el representante legal de la sociedad consultante, respecto a que los servicios que describe en su consulta no se encuentran afectos al pago del impuesto sobre las ventas, toda vez que los mismos no forman parte de la lista contenida en el artículo 1 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas; pero deben tenerse en cuenta las aclaraciones consignadas en el presente oficio.

Asimismo, se aclara que el criterio vertido se fundamenta en los datos suministrados en el escrito de consulta, por lo que hechos distintos de los consignados no se encuentran cubiertos por la posición expresada en el presente oficio. Asimismo, se enfatiza que esta Dirección General únicamente es competente para referirse a los hechos expuestos en relación con la relevancia tributaria de los mismos, razón por la cual los demás elementos relacionados con la autorización y control para y durante la prestación de servicios auxiliares de seguros dependerá exclusivamente de la Superintendencia General de Seguros.

Carlos Vargas Durán
Director General de Tributación

Directora de Técnica Tributaria

[...] / [...]

cc: archivo, Subdirección de Digesto Tributario, expediente

San José, 13 de agosto de 2013

Señor
[...]
[...]

NOTIFICACIONES: En Barrio [...] .
Atención: Licenciada [...] .

Presente

Asunto: Consulta artículo 119 del CNPT sobre la aplicación del crédito fiscal en servicios de publicidad, según el artículo 14 LIGSV.

Estimado señor:

Mediante escrito de fecha 25 de junio de 2013 recibido en este Despacho el día 27 del mismo mes, su representada, al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, consulta lo siguiente:

"¿Se puede aplicar crédito fiscal del impuesto cancelado al momento de adquirir servicios de publicidad gravados con IGSV, de conformidad con lo que dispone el artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas (LIGSV) recién reformado, teniendo como actividad económica la importación de mercancías?"

Esta Dirección General resuelve la consulta de la siguiente forma:
La publicidad es una creación expresada a través de los medios de comunicación masiva de difusión social, cuya razón de ser está fundamentada en la acción de dar a conocer ideas, servicios y mercancías de todo tipo. En este sentido, los especialistas **Stanton, Walker y Etzel**, autores del libro "*Fundamentos de Marketing*", definen la publicidad de la siguiente manera:

"...una comunicación no personal, pagada por un patrocinador claramente identificado, que promueve ideas, organizaciones o productos. Los puntos de venta más habituales para los anuncios son los medios de transmisión por televisión y radio y los impresos (diarios y revistas). Sin embargo, hay muchos otros medios publicitarios, desde los

espectaculares a las playeras impresas y, en fechas más recientes, el internet" ^[1]

De acuerdo con la cita textual presentada anteriormente, la publicidad representa una creación intelectual, orientada al consumidor, para persuadirlo a consumir bienes o servicios o adoptar ideas a través de diferentes medios o canales de comunicación masivos, ya establecidos en nuestra sociedad.

Una vez definido el concepto de publicidad, se procede a dar repuesta a la consulta realizada por la contribuyente.

Es de suma importancia tener presente lo indicado en el párrafo segundo del apartado N°1 del Resumen del Proyecto, en el Informe Integrado de la "Reforma del artículo 14 de la Ley N° 6826, de 8 de noviembre de 1982, Impuesto General sobre las Ventas", expediente Legislativo N° 18.573, cuando nos indica que:

*"Según lo indicado en la exposición de motivos, la modificación planteada amplía el reconocimiento del crédito en otras etapas distintas a la producción y complementa el concepto de incorporación física con el de **"utilización"** de mercancías y servicios." (El resaltado no es del original)*

Es decir, la esencia de la reforma del artículo 14, se fundamentó en la evolución del concepto de incorporación física al de utilización en lo que a las mercancías y servicios se refiere.

El artículo 14 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, en adelante LIGSV, dispone lo siguiente:

"Artículo 14. Determinación del impuesto

El impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscales que estén debidamente respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad de los contribuyentes.

El débito fiscal se determina aplicando la tarifa de impuesto a que se refiere el artículo 10 de esta Ley al total de ventas gravadas del mes correspondiente. El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o

*internaciones que realice durante el mes correspondiente; así como el impuesto pagado **por la adquisición de materias primas; insumos, envases, materiales de empaque incluyendo sus materias primas, envasado, embalaje y etiquetaje; maquinaria, equipo y sus partes y repuestos; energía eléctrica; y otras mercancías que se utilicen dentro del proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que el contribuyente destine a la venta, sean gravados o exentos, o que se destinen a la exportación; en actividades comerciales, agrarias e industriales, principales y conexas; por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos; y sobre equipo y materiales utilizados en las labores de tratamiento de desechos y control de calidad de sus productos.***

Cuando el crédito fiscal sea mayor que el débito, la diferencia constituye un saldo del impuesto a favor del contribuyente.

El crédito fiscal por compras locales debe estar respaldado por facturas o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria.”(El resaltado no es del original).

De la lectura de este artículo se desprende, que la norma de cita establece que procede la aplicación de los créditos fiscales en las actividades de importación, internación, empaque en todas sus formas, maquinarias y repuestos utilizados directamente, así como la energía eléctrica y otras mercancías que se utilicen dentro del proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que el contribuyente destine a la venta, como también la prima de seguros que protegen bienes, maquinaria e insumos; y sobre equipo y materiales utilizados en las labores de tratamiento de desechos y control de calidad de sus productos.

Adicionalmente a esto, se debe considerar lo establecido en la Resolución N° DGT-R-019-2013, de las ocho horas y cuarenta minutos del día trece de mayo de dos mil trece, la cual establece, para lo que nos interesa, en su artículo 2 lo siguiente:

"Artículo 2º- *Se reconocerán los créditos fiscales por los pagos realizados por concepto de impuesto general sobre las ventas, según el siguiente detalle:*

- Impuestos pagados por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones.*

- *Impuestos pagados por la adquisición de materias primas; insumos, envases, materiales de empaque incluyendo sus materias primas, enfiardaje, embalaje y etiquetaje.*
- *Impuestos pagados por maquinaria, equipo y sus partes y repuestos.*
- *Impuestos pagados por energía eléctrica.*
- *Impuestos pagados por otras mercancías **que se utilicen directamente dentro del proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que el contribuyente destine a la venta, sean gravados o exentos, o que se destinen a la exportación; en actividades comerciales, agrarias e industriales, principales y conexas.***
- *Impuestos pagados por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos.*
- *Impuestos pagados sobre equipo y materiales utilizados en las labores de tratamiento de desechos y control de calidad de sus productos.”(El resaltado no es del original).*

Nótese que la citada Resolución DGT-R-019-2013, indica que los créditos fiscales deberán cumplir con la condición de ser utilizados directamente dentro del proceso de producción, comercialización y distribución.

En el presente caso de estudio, el contribuyente manifiesta que es factible aplicarse los créditos fiscales derivados de la importación y comercialización; específicamente el impuesto general sobre las ventas pagado por los servicios de publicidad. Sobre el particular, en el texto de consulta se indica lo siguiente:

*“...corresponde a todos los implementos **destinados a promocionar una empresa,** que se entregan como regalos a los clientes, exhibidores de producto, materiales para el punto de venta (banner, papelería publicitaria).” (El resaltado no es del original)*

En este sentido, este Despacho concluye que se considera crédito fiscal el impuesto general sobre las ventas pagado en los gastos de publicidad, siempre y cuando ese gasto esté relacionado directamente con la promoción o mercadeo de productos específicos o **servicios gravados**. No obstante, cuando la publicidad se dirija a promocionar la imagen de la compañía, u otros fines que no estén relacionados con la promoción de mercancías, por ejemplo cuando se realiza una campaña publicitaria para divulgar el programa de responsabilidad social realizado por la empresa, el impuesto pagado por esta publicidad no se considera crédito al impuesto general sobre las ventas.

En el caso particular de la consulta presentada por el contribuyente, es criterio de esta Dirección General que como los gastos de publicidad están destinados a promocionar la empresa, el pago del impuesto por este gasto no constituye crédito fiscal de ese impuesto. Cabe indicar que en el caso de los exhibidores que se utilizan para promocionar los productos directa y exclusivamente, sí procede aplicar como crédito fiscal, el impuesto pagado por la compra de tales exhibidores.

Por otra parte, la consultante, para afianzar su criterio, hace mención en su escrito al oficio DGT-439-2013 del 4 de junio de 2013, en el cual se reconoció como crédito fiscal el pago de impuesto sobre las ventas por la adquisición de los repuestos propios de los montacargas utilizados en el servicio de bodegaje. Cabe destacar que la aceptación de este crédito es procedente debido a que el montacargas está directamente relacionado con las labores de manejo de los productos, y forma parte de las labores de comercialización y distribución directa del producto. Es decir, es procedente la aplicación del crédito del impuesto sobre ventas originado en la compra de repuestos de un vehículo montacargas, por cuanto este vehículo es usado directamente en las labores de comercialización y distribución del producto. En el caso de la publicidad institucional, por el contrario, no se cumple con este requisito de utilización directa en las fases de comercialización y distribución.

En conclusión, el impuesto pagado por la publicidad que tiene como fin la promoción de la empresa, no constituye un crédito fiscal debido a que no se encuentra relacionado de forma directa con la comercialización o distribución de un producto específico, conforme con lo establecido en el artículo 14 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, ni se encuentra comprendido en el artículo 2 de la Resolución DGT-R-019-2013 precitada.

Se aclara que el criterio vertido se fundamenta en los datos suministrados en el escrito de consulta, aportados por la interesada a efectos de

resolver, por lo que cualquier falsedad o variación de los mismos, hará insubsistente la misma.

Atentamente,

Carlos Vargas Duran
Director General

DGT-619-2013

San José, 12 de julio de 2013

Señor

[...]

Apoderado Generalísimo

[...]

[...]

**NOTIFICACIONES: Frente al [...]
, San José.**

Asunto: Respuesta a consulta, fundamentada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Estimado señor:

En atención a la consulta recibida el 12 de junio del presente año en esta Dirección General, mediante la cual solicita, con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el criterio de este Despacho, a efectos de determinar si el servicio que presta [...] el cual se describe más adelante, se encuentra afecto al pago del Impuesto General sobre las Ventas, se le indica lo siguiente:

Previo a dar respuesta a la consulta, es importante indicar que mediante Oficio N° DTI-064-2013 del 13 de junio de 2013, notificado el 17 de junio de 2013, se le previno a la consultante que aportara el poder especial del señor [...], mediante el cual, se le autoriza para presentar la consulta que nos ocupa en representación de la compañía [...]; lo anterior en aplicación del artículo 133 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Mediante Oficio N° PJ-152-2013 del 28 de junio de 2013, recibido en esta Dirección General el 1 de julio de 2013, se aporta la certificación de personería jurídica notarial N° 60.GMZ.2013 de las 8:00 horas del 25 de junio de 2013, suscrita por el Notario Público Lic. [...], mediante la cual se acredita que el señor [...], cédula de identidad número: [...], es Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la compañía [...] ([...]).

En consecuencia, por haberse certificado la representación legal del señor [...], para efectos de la presente consulta, dentro del plazo de los diez días hábiles otorgados, esta Dirección procede a dar respuesta a la misma en los siguientes términos:

I.- Descripción del servicio:

La consultante indica que el **Servicio ONE** (Open Network Entertainment) es un servicio de Internet, dirigido principalmente al hogar y entregado en un dispositivo con capacidad de reproducción multimedia y conexión a Internet, tales como computadoras, tabletas, Smartphones y televisores y con este servicio [...] brinda las siguientes facilidades:

1. Video en Demanda (ONE TV) en una plataforma con disponibilidad de más de 3000 películas así como mostrar toda la información asociada con la película o eventos tales como, sinopsis, cortos, actores.
2. Aplicaciones Android (ONE PLAY) por medio de la tienda de [...], así como contar con todas las facilidades del mundo del entretenimiento mediante Internet tales como música de artistas, Karaoke, realizar conferencias, conversar por Skype, realizar compras, acceder a videos, imprimir documentos, editar archivos Word, Excel, PowerPoint, controlar su computadora personal/laboral, acceso al correo electrónico, llevar agenda y calendario, desde la comodidad del hogar; así como tener acceso a las principales redes sociales y a juegos.

II.- Consulta concreta:

"¿Si el Servicio ONE (Open Network Entertainment), esta afecto al pago del impuesto general sobre las ventas, de conformidad con la Ley N° 6826?"

III.- Criterio de esta Dirección General:

Según la información suministrada por [...] en relación con la naturaleza del Servicio ONE, se obtiene que el mismo es un servicio que se brinda a través de Internet, que va dirigido principalmente al hogar, es entregado en un dispositivo con capacidad de reproducción multimedia y puede ser aplicado en computadoras, tabletas, Smartphones y Televisores; el cual, además, brinda las facilidades de Video en Demanda (ONE TV) y Aplicaciones Android (ONE PLAY).

Asimismo, con la descripción detallada del servicio que realiza la Asesoría Jurídica de la consultante, se tiene por definitivo que el Servicio ONE consiste básicamente en un servicio de video y televisión en demanda que se obtiene por medio de una suscripción y que corre mediante

Internet, bajo la regla del mejor esfuerzo, que es brindado y administrado como un servicio en la nube y permite al usuario tener acceso a una colección de películas, series de televisión, documentales y música por un costo fijo mensual, en cualquier momento mientras esté activa la suscripción, mediante teléfonos inteligentes (SmartPhones), tabletas, computadoras, televisores y ONE BOX (Set Top Box que permite al usuario tener acceso al servicio ONE).

Una vez descrita la naturaleza del Servicio ONE que ofrece [...] , se procede a su análisis con el fin de determinar si se encuentra gravado con el Impuesto General sobre las Ventas (LIGSV), Ley N° 6826 del 08 de noviembre de 1982 y sus reformas.

Esta Dirección General en reiterados oficios, entre ellos el DGT-525-2012 y DGT-527-2012, ambos del 28 de junio de 2012 y dirigidos a [...] , ha indicado lo siguiente:

*"Es criterio reiterado, que el impuesto de ventas en cuanto a servicios se refiere es de carácter selectivo, es decir, los **servicios gravados** serán única y exclusivamente aquellos que aparecen enumerados en la ley, sin que exista la posibilidad de incluir otros por la vía de la interpretación o por disposición reglamentaria".*

Al respecto, esta Dirección comparte el criterio de la Asesoría Jurídica de [...] , en cuanto a que: *"si el Servicio ONE, en el caso específico de las aplicaciones Android (ONE PLAY) requiere el uso de una licencia de software especializado, es decir, si se ofrece bajo el modelo de software como servicio, no estaría gravado con el impuesto, al no encontrarse expresamente enunciado en el artículo 1º de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas (LIGSV), ya que corresponde al pago de una licencia, para efectos de poder utilizar el software".*

No obstante, esta Dirección General reitera lo indicado en el oficio N° DGT-525-2012 de cita, en cuanto a lo siguiente:

"Los usuarios requieren de una conexión a internet para hacer uso de este servicio. Por esta razón, si bien el servicio que se brinda de poner a disposición el uso del software no se encuentra gravado con el impuesto general sobre las ventas, lo anterior no se debe confundir con el servicio de internet (la conexión a internet), el cual efectivamente se encuentra gravado de conformidad con

el inciso g) del artículo 1º de la ley de referencia, que grava los servicios de telecomunicaciones”.

Lo anterior, se complementa con el oficio N° DGT-121-2011 del 01 de marzo de 2011, mediante el cual esta Dirección señaló:

“Además, este mismo inciso g) es muy amplio al indicar que los servicios “similares” también están gravados; de esta manera, el legislador consideró la posibilidad del avance tecnológico que se pudiera generar en el futuro. Por lo tanto, se considera que el servicio de Internet vía cable y cualquier forma en que se preste el servicio de Internet, debe considerarse como un servicio gravado con el impuesto sobre las ventas”.

En cuanto a la aplicación de Video en Demanda (ONE TV), esta Dirección General considera que dicho servicio sí está gravado con el impuesto general sobre las ventas, de conformidad con el numeral 1) inciso II) de la LIGSV que indica lo siguiente:

“Artículo 1º- Objeto del impuesto. Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes:

(...)

II) Transmisión de programas de televisión por cable, satélite u otros sistemas similares, así como la grabación de “videos” y “pistas” y su arrendamiento”.

En consecuencia, esta Dirección General es del criterio que el Servicio ONE bajo la facilidad de Video en Demanda (ONE TV) está gravado con el impuesto general sobre las ventas, en aplicación del artículo 1º inciso II) de la LIGSV y el Servicio ONE, para el caso de las aplicaciones Android (ONE PLAY), **que requiere una licencia para poder utilizar el software**, no estaría gravado con el impuesto general sobre las ventas, por no estar contemplado el servicio de software especializado, dentro de la lista taxativa que enumera el artículo 1 de la LIGSV.

Asimismo, se le reitera que el servicio de internet (conexión a internet) que requiere el Servicio ONE, sí está gravado con el impuesto general sobre las ventas por disposición del artículo 1 inciso g) de la LIGSV.

Atentamente,

Carlos Vargas Durán
Director General de Tributación

Directora de Técnica Tributaria

[...] C: Dirección General de Tributación, Expediente, Subdirección de Digesto Tributario.

San José, 26 de junio de 2013

Señora
[...], [...]
Dirección General de Tributación

Asunto: Aclaración sobre la aplicación del impuesto de ventas que recae sobre los desechos según oficio DGT-1383 del 21 de agosto de 1997.

Estimada señora:

Se da respuesta al oficio DR-120-2013 de fecha 7 de mayo de 2013, referente a la aplicación del impuesto general sobre las ventas, a la venta de desechos, al servicio de reciclaje y a la venta de mercancías resultantes del proceso de reciclaje.

1.- Indica en su oficio de consulta que solicita "... reconsideración del oficio 138 (sic) del 21 de agosto de 1997, en cuanto dispone que los desechos (sic) constituyen una mercancía, por lo tanto gravados con el impuesto general sobre las ventas."

De previo a dar respuesta a su consulta, consideramos oportuno aclarar que el oficio que usted cita con el N° 138 de fecha 21 de agosto de 1996, en realidad es el N° 1383.

Con anterioridad a la reforma introducida al artículo 2 del Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, la mercancía usada estaba gravada con este impuesto, toda vez que **no** se encontraba dentro de las mercancías exentas enunciadas en el artículo 5 de dicho Reglamento, de ahí que así lo estableció el oficio DGT N° 1383 de esta Dirección General.

La adición realizada al artículo 2 del Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, mediante el Decreto N° 29950-H del 23 de noviembre del 2001, literalmente establece:

"Cuando se realicen compras de mercancías usadas en el mercado nacional a no contribuyentes del impuesto de ventas, no procede el cobro de este

impuesto al adquirente; en consecuencia, al no ser posible la aplicación del crédito fiscal, la venta posterior de esas mercancías no estará sujeta al Impuesto General sobre las Ventas.

Asimismo, no estarán sujetas a este impuesto, aquellas mercancías usadas adquiridas sin el pago del respectivo impuesto de ventas, aun cuando provengan de contribuyentes, que en aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, no hayan soportado el respectivo cobro de impuesto".(El resaltado no es del original).

De lo anterior se colige que con la adición realizada al artículo 2 del Reglamento, el oficio DGT 1383 quedó tácita y parcialmente derogado. En consecuencia, de acuerdo con la legislación vigente, los desechos no son mercancías gravadas con el impuesto general sobre las ventas.

Por otra parte, debemos tener claro que a partir de la publicación del Decreto N° 29950-H citado, las compras de mercancías usadas en el mercado nacional a **no contribuyentes** del impuesto de ventas, **no está gravada** con dicho impuesto; a contrario sensu, las compras de mercancías usadas en el mercado nacional a **contribuyentes** del impuesto de ventas, **sí está gravada** con dicho impuesto.

No obstante lo anterior, es importante aclarar que dicho Decreto referente a la reforma al Reglamento de la Ley en estudio, deja manifiesto, como excepción, que los contribuyentes que se dedican a la compraventa de artículos usados, en los que la recaudación del tributo se ha fijado a nivel de aduanas, seguirán rigiéndose por lo dispuesto en la normativa concreta mediante la cual se dispuso el cobro del impuesto a ese nivel.

2.- Se afirma en su nota que "... el nuevo producto resultante del reciclaje constituye una mercancía y por tanto su venta sí está sujeta al impuesto."

A juicio nuestro, su afirmación es cierta **siempre y cuando** el producto resultante del reciclaje no se encuentre incluido en el artículo 9 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas o en el artículo 5 de su Reglamento, ambos referentes a las mercancías que se encuentran exentas del pago de este impuesto.

Al respecto es importante resaltar que la actividad del reciclaje hoy en día se ha vuelto común para muchas empresas, no solo por "conciencia

ecológica” sino como un buen negocio lucrativo, ya que generalmente dichas empresas obtienen el producto directamente de aquellas personas que se dedican a la actividad de recolección de desechos como medio para subsistir, pero que no son contribuyentes de la Administración Tributaria, lo que les implica a sus empresas un ahorro al no tener que pagar el impuesto al valor agregado.

3.- Lleva razón la Dirección de Recaudación al manifestar que, en el supuesto de que la empresa recicladora únicamente brinde el servicio de reciclaje a cambio de una contraprestación, la actividad como tal –servicio de reciclaje- no está afecta al impuesto general sobre las ventas, toda vez que el servicio de reciclaje no se encuentra enumerado como un servicio gravado en el artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas.

4.- En relación con el párrafo transcrito del oficio N° 2008 del 4 de noviembre de 1996, emitido por la Dirección General de Tributación, esa Dirección señala lo siguiente:

“... estimamos que no existe claridad en la frase “Cabe indicar que si se presta el servicio de reciclaje y además vende el artículo reciclado, sí debe proceder al cobro del tributo de mérito, toda vez que la venta si se encuentra afecta a este tributo” porque pareciera indicar que quien cobra el impuesto, en condición de contribuyente de ventas, es la recicladora. Pero consideramos imposible que coincidan, en la misma persona, la condición de quien presta el servicio y quien vende la cosa reciclada, porque, quien solo presta el servicio no es dueño de la cosa. En este caso es el cliente quien la vende -por intermediación de la recicladora- y es dicho cliente quien debe figurar como contribuyente.”

En lo que refiere a este punto, es necesario señalar que el párrafo transcrito, no es copia literal del documento indicado, lo que consideramos puede ser la causa de la falta de claridad en dicho párrafo. En efecto, a juicio nuestro, es posible que en un sujeto que preste el servicio de reciclaje se den tres posibilidades:

- a)** Que el sujeto que recicla preste únicamente el servicio de reciclaje, en cuyo caso no debe inscribirse como contribuyente del impuesto, toda vez que no es un servicio gravado.

- b) Que el reciclador, a la vez, venda por su cuenta la mercancía producto del reciclaje, en cuyo caso deberá inscribirse **únicamente** si la nueva mercancía producto del reciclaje está afecta al impuesto.
- c) Que el reciclador recicle mercancía de un cliente, quien la vende por intermediación de la recicladora. En este último caso, debemos tener presente lo que disponen los artículos 2 y 4 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, que regulan lo que se considera como venta para efectos del impuesto y quién es el contribuyente del impuesto, respectivamente.

Debe recordarse que el inciso a) del artículo 2 de la Ley dispone que se considera venta: "**La transferencia del dominio de mercancías**", pero además, la Ley requiere, según dispone el artículo 4, que la persona que preste el servicio gravado o venda mercancías gravadas, lo haga en forma "**habitual**". En **síntesis**, para ser contribuyente del impuesto general sobre las ventas se requiere esa doble condición: **1-) Venta de mercancías gravadas o servicios gravados y 2-) Habitualidad en la venta**. Así las cosas, si el reciclador le vende **habitualmente** mercancías al cliente que le da desechos para reciclar, el cliente debe inscribirse como contribuyente del impuesto, si la nueva mercancía producto del reciclaje está afecta a este tributo, pues se considera que se configura la "**venta**" de conformidad con lo que dispone el inciso a) del artículo 2 de la Ley, ya que existe transferencia de dominio de la mercancía, del cliente al reciclador, quien la tiene bajo su custodia y la vende; y obviamente, el reciclador también debe inscribirse como contribuyente, si el producto que vende está gravado con el impuesto.

También, en este caso podría considerarse que se configura la **venta** que establece el inciso c) del artículo 2, sea una **venta en consignación**, en cuyo caso los dos sujetos, tanto el cliente como el reciclador deben inscribirse como contribuyentes, si se dan las dos condiciones que citamos: **venta de mercancías o servicios gravados y habitualidad**.

En síntesis, de conformidad con lo que dispone el artículo 1 de la Ley, **el servicio de reciclaje** no se encuentra gravado con el impuesto general sobre las ventas. Con la adición realizada al artículo 2 del Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, mediante el Decreto N° 29950-H del 23 de noviembre de 2001, la venta de mercadería usada por personas no contribuyentes del impuesto, no está gravada con el impuesto de mérito y la **venta de mercancías producto**

del reciclaje está gravada con el impuesto general sobre las ventas, siempre y cuando el producto resultante del reciclaje no se encuentre incluido en el artículo 9 de la Ley General sobre las Ventas y en el artículo 5 de su Reglamento; es decir, que no se trate de una mercancía exenta.

Atentamente,

Carlos Vargas Durán
Director General

Jenny Jiménez V.
Directora de Técnica Tributaria

[...] / [...] /

C:Digesto, archivo, consecutivo

Señor
[...]
Presidente
[...] S.A. ([...])

Estimado señor:

Mediante escrito de fecha 17 de enero de 2012, recibido en este despacho el día 25 del mismo mes, la empresa [...] S.A. ([...]), a través del Sr. [...] , plantea una consulta al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sobre si el servicio de transporte que ofrece su representada, dedicada a la fabricación y distribución de concreto, se encuentra o no gravado con el impuesto general sobre las ventas.

Mediante prevención DT-I011-2012 se solicita al consultante que aporte personería jurídica, documento que es recibido en esta Dirección General el día 7 de febrero de 2012.

En atención a lo anterior, esta Administración Tributaria ha valorado que su consulta cumple con los requerimientos normativos establecidos en el artículo precitado, y en virtud de ello, la consulta se resuelve de la siguiente forma:

I.- OBJETO DE LA CONSULTA:

Según lo planteado por el contribuyente, el objeto de la consulta es responder al siguiente interrogante:

"¿Está gravado con el Impuesto General sobre las Ventas el servicio llevado a cabo por la empresa [...] , S.A. por concepto del transporte a la hora de trasladar su

producto de venta de concreto premezclado al lugar requerido por el cliente?"

II. – CRITERIO DE LA DIRECCION GENERAL:

- Sobre el producto transportado

De acuerdo con la información ofrecida por el contribuyente el proceso productivo del concreto premezclado se realiza en su totalidad en la planta de producción y no mientras el producto es distribuido a sus clientes. Aquí es necesario enfatizar en que según la información provista a esta Administración Tributaria, los elementos de la mezcla son descargados en el vehículo y se inicia una actividad de batido cuya duración es de cuatro minutos. Esto es realizado junto a la planta. Textualmente el consultante lo plantea de la siguiente forma: *"Una vez listo el proceso de descarga de materiales el vehiculó (Sic) sigue con el proceso de batido durante cuatro minutos junto a la planta para que quede la mezcla en el diseño y resistencia requerida y procedan posteriormente a su revisión"*

Al respecto, es útil valorar que según las argumentaciones del consultante, el movimiento al que es sometida la mezcla durante el transporte, no es parte del proceso de transformación de las materias primas e insumos utilizados, sino más bien a una acción que permita el mantenimiento de las propiedades físicas del producto final, con el fin de que éste pueda ser utilizado en el sitio de la obra con las necesidades y requerimientos técnicos del cliente.

Desde esa perspectiva, el proceso de entrega de sus productos premezclados por parte de la empresa [...] , se enmarcarán como un acarreo puro, con la particularidad de que, como bien lo cita el consultante, al igual que otros tipos específicos de mercancías, que requieren de cuidados especiales

para conservar su: frescura, inocuidad, textura, entre otros, el concreto requiere mantener las propiedades físicas adecuadas hasta llegar al lugar en que será utilizado.

- Sobre los bienes y **servicios gravados**

En el artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre la Ventas, Decreto Ejecutivo No. 14082-H del 29 de noviembre de 1982, se señala la lista de artículos y productos denominados exentos del impuesto general sobre las ventas, considerando entonces que los artículos que no figuran en esa lista, se califican como productos gravados. Por otra parte, la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, No.6826, del 8 de noviembre de 1982, enlista de manera taxativa en su artículo No.1, los tipos de servicios que se encuentran gravados. No figura en esa lista el servicio de transporte.

- Sobre la actividad de batido dentro del vehículo.

No obstante que el servicio de transporte es un servicio exento, es menester recalcar que al formar parte del proceso de producción la actividad de batido de la mezcla durante cuatro minutos, es relevante que el costo y beneficio relacionado con esta actividad sean reflejados en el precio de venta del producto, precio que deberá estar en su totalidad sujeto al pago del impuesto de ventas.

- Sobre el desglose de los rubros precio del producto denominado concreto premezclado y precio del servicio de transporte.

Es pertinente señalarle al consultante que en cada venta deberá desglosar en la factura los montos correspondientes a la venta del producto y el servicio de transporte, de manera tal, que el primero constituya la base imponible del impuesto general sobre las ventas y el segundo se considere un servicio no gravado.

- En conclusión.

De conformidad con las anteriores consideraciones esta Dirección General de Tributación acepta el criterio del consultante en cuanto a que:

1. El servicio de transporte de concreto premezclado que ofrece el consultante no está gravado con el impuesto general sobre las ventas.
2. Debido a que la empresa [...] .S.A. trasporta los productos por ella misma fabricados y vendidos, es pertinente que en las facturas de venta se desglosen los rubros de precio del producto concreto premezclado, como mercancía gravada con el impuesto de ventas y el precio del servicio de transporte como servicio exento.
3. Igualmente, se le comunica al contribuyente, que efectivamente, el precio del concreto premezclado, que constituye la base del impuesto general sobre las ventas, debe incluir los costos y utilidad correspondiente al lapso de batido de cuatro minutos que se realiza junto a la planta, según lo indicado en el punto 8 de la página 3 de su consulta.

Se le indica al consultante que de conformidad con el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contra el presente oficio puede interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que le sea notificado.

Con toda consideración,

Francisco Villalobos Brenes
DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACION