**DGT-1531-2020**

San José, 14 de diciembre de 2020

Señor                                                  **Notificaciones:** [[...] .com.](mailto:lucreciabrenes@grupoaries.com)

 [...]

Representante Legal.

 [...] , S.A.

Presente.

**Asunto: Consulta fundamentada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.**

Estimado señor:

En atención a su nota de fecha 20 de octubre de 2020, presentada ante esta Dirección General el 22 de octubre de 2020, mediante la cual solicita la revisión del criterio emitido mediante oficio DGT-1133-2020, para que se indique si corresponde emitir la factura electrónica de exportación hasta el momento en que se realiza la venta a un cliente en Europa cuando la exportación es enviada a un Operador Logístico; la Dirección General de Tributación le brinda respuesta en los términos expuestos en el presente oficio.

**I.                     CUADRO FÁCTICO**

 [...]  S.A. (en adelante  [...]  o el Consultante) es una empresa que opera bajo el Régimen de Zonas Francas, su principal producto de exportación es puré de banano, el cual es enviado en un 50% a los Estados Unidos y el restante 50% a Europa.

Actualmente, la consultante indica que una venta directa a un cliente en Europa le toma de dos a tres meses, por lo que desea implementar un modelo de exportación, que consiste en utilizar los servicios de un Operador Logístico ubicado en dicho continente, quién actuaría como un depositario de sus productos a efecto de que estén disponibles al momento en que un cliente requiera la venta. Ese modelo genera tiempos de entrega mucho más cortos y permite que el cliente pueda comprar cantidades menores a un contenedor de puré de banano.

El Operador Logístico se encarga de recibir la mercancía en territorio europeo, para lo cual dispone de instalaciones adecuadas para el almacenaje de las mercancías, el personal apto y los procesos indicados para realizar las operaciones de reempaque, clasificación, selección y distribución que correspondan a ventas a clientes de Europa y ofrecer el producto en la localización del cliente.

Indica el consultante que en el modelo, el Operador Logístico ofrece un servicio de almacenaje, por lo que no se realiza un traslado de dominio de la mercancía, ya que este dominio lo mantiene  [...]  Ingredients; quien realizará las ventas del producto que se encuentra en Europa, facturando él mismo a sus clientes desde Costa Rica dando instrucciones al Operador Logístico relativas a la entrega del puré de banano vendido.

Señala también que, con fundamento en la cláusula #4 del contrato de operación logística suscrito entre  [...]  Ingredientes y la empresa Extraco Internationale Expeditie B.V. (mismo que fue aportado como parte de la documentación que ampara la solicitud de reconsideración del criterio anteriormente emitido), el Operador Logístico no es un intermediario, ya que no interviene en el proceso de venta. Tampoco se constituye en un consignatario, ya que la exportación no se le entrega para que realice operaciones de ventas en consignación.

II.                   **CONSULTA CONCRETA**

El consultante expone el siguiente planteamiento en su escrito:

1.       Corresponde emitir la factura electrónica de exportación hasta el momento en que se realiza la venta a un cliente en Europa, cuando la exportación se envió a un Operador Logístico.

2.       Para efectos de realizar la exportación la empresa puede emitir un documento que contiene todos los requisitos de información contenidos en el artículo 317 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, Decreto Ejecutivo No. 25370-H, sin que el mismo sea la factura electrónica de exportación

**III.                 CRITERIO DEL CONSULTANTE**

El consultante indica en su escrito de consulta que la “Factura Temporal” no constituye el comprobante electrónico como “Factura electrónica de exportación” dispuesto en el artículo 9 del Decreto Ejecutivo No. 41820-H del 19 de junio de 2019, “Reglamento de comprobantes electrónicos para efectos tributarios”, a pesar de que este reúne todos los requisitos de información reunidos en el artículo 317 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, Decreto Ejecutivo No. 25370-H, emitiéndose para hacer constar un traslado de la mercancía a un almacén del “Operador Logístico” por lo que podrá emitir la respectiva factura electrónica de exportación, una vez que se consolide una venta a un cliente en la Unión Europea.

**IV.                CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL**

Una vez examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y la documentación adjunta que se aportó como prueba, y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos, esta Dirección General le manifiesta que mantiene el criterio vertido en el oficio DGT-1133-2020 acerca de emitir la respectiva factura electrónica de exportación en el momento en que se realiza la salida de la mercancía del país, lo anterior con fundamento en el análisis que se expone en las siguientes líneas.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en adelante LIVA, Ley 6826 de fecha 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, en su artículo 7 establece la obligatoriedad de los contribuyentes para extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, ya sea en las ventas de bienes o por los servicios prestados, al amparo de las regulaciones del artículo 60 inciso 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, en adelante RLIVA, Decreto Ejecutivo 41779-H del 7 de junio de 2019, por medio de los cuales se establece la obligación de emitir comprobantes electrónicos.

Así también, el Reglamento a la Ley del impuesto sobre la renta, Decreto Ejecutivo 18445-H en adelante RLISR, en cuanto a la obligatoriedad señala que los contribuyentes de dicho impuesto están obligados a emitir comprobantes electrónicos por cada una de sus operaciones que realizan en el desarrollo de sus actividades económicas. En este mismo particular, señala el RLISR que los comprobantes electrónicos serán aquellos que sean debidamente autorizados por la Administración Tributaria y deberán cumplir con las condiciones y requisitos que esta defina.

Esto nos lleva al análisis del Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos tributarios (en adelante RCE), Decreto Ejecutivo 41820, que en su artículo 3 establece la obligatoriedad de emitir comprobantes para los contribuyentes indicados en los artículos 2 de la LISR y 4 de LIVA; así como cualquier otro obligado tributario que establezca la ley, eso incluye a los exportadores de mercancías y de servicios,  para esto, el RCE establece la obligatoriedad de emisión de comprobantes electrónicos para exportadores, los cuales se denominan “factura electrónica de exportación”, la cual se encuentra definida como:

*“Comprobante electrónico que debe de ser utilizado tanto para la exportación de mercancías como para la prestación de servicios o venta de bienes intangibles que se realicen desde el territorio nacional hacia el exterior.”*

Conforme a lo indicado, la obligatoriedad de emitir los comprobantes electrónicos implica que el obligado tributario debe cumplir con una serie de deberes de carácter formal exigidos por el ordenamiento jurídico con el objetivo de facilitar la administración, fiscalización y recaudación del tributo. De esta manera, poder también garantizar la trazabilidad de las transacciones toda vez que no será aceptable la emisión de un documento electrónico que no se encuentre previamente regulado, por lo que esta Dirección General considera que la “Factura Temporal” que emite el interesado no es aceptable debido a que su existencia y utilización no se encuentra contemplada en el artículo 2 del citado RCE.

Aunado a lo anterior, es importante considerar en el presente análisis, el artículo 111 de la Ley General de Aduanas, el cual considera que se produce una exportación sujeta a un régimen definitivo, cuando se produce la salida del territorio aduanero, de las mercancías de procedencia nacional, que cumplan con las formalidades y los requisitos legales, reglamentarios y administrativos para el uso y consumo definitivo, fuera del territorio nacional. En este sentido, esta Dirección General considera que la exportación del producto se realiza efectivamente en el momento en que el puré de banano producido por el consultante, sale de Costa Rica con destino a las instalaciones del Operador Logístico en Europa, por lo que es en ese momento en que debe emitirse la factura electrónica de exportación, a pesar de que no se haya producido la transferencia de dominio de las mercancías enviadas, ya que no han sido colocadas a clientes o consumidores finales en la región europea.

Por tanto, concluye esta Dirección General que el documento “factura temporal” que el consultante indica emitir en su escrito de consulta, no reúne las condiciones establecidas en el RCE, por lo cual, lo procedente para cada una de las transacciones que realiza con su operador económico, es emitir la factura electrónica de exportación, en el momento en que las mercancías vendidas en Europa son despachadas desde Costa Rica y se configuran como una exportación de producto, aún si no se ha concretado su venta, ya que en el caso de las exportaciones, estas se entienden como realizadas en el momento en que salen del territorio nacional con rumbo a su lugar de destino, es decir en el momento de la entrega del bien al operador logístico, aún y cuando tales mercancías sigan siendo propiedad del consultante hasta que se produzca la venta efectiva.

El criterio expresado en el presente documento se basa en los hechos expuestos por el consultante y en el análisis de la legislación vigente previamente citada, por lo que, en caso de presentarse hechos diferentes a los expresados en el documento de consulta, deberá aplicarse la normativa correspondiente.

De esta forma queda atendida la consulta planteada por la interesada.

Cordialmente,

Carlos Vargas Durán

Director General de Tributación

MLeón/ EMendez.

C**:**Subdirección de Digesto Tributario.

Dirección General de Tributación, Expediente.