



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.

## **Criterio Institucional sobre el tratamiento tributario de las mercancías exentas del pago del Impuesto General sobre las Ventas**

### **Dirección General de Tributación Ministerio de Hacienda**

#### **Resumen Ejecutivo:**

Que tanto en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, como en su Reglamento, se establece una lista taxativa de mercancías exentas del pago de dicho impuesto. Lo anterior, por cuanto la dispensa de la obligación tributaria recae sobre los bienes o productos considerados en sí mismos, sin que sea necesario para determinar la procedencia de la exención, que el operador tributario entre a valorar condiciones particulares del sujeto o del uso o destino que se les dé a los mismos una vez adquiridos.

Queda exceptuado de la anterior clasificación, lo dispuesto para la adquisición de la gasolina y diesel para la pesca no deportiva, así como la adquisición de equipo médico-quirúrgico realizado por la Caja Costarricense del Seguro Social, para las cuales opera una exención subjetiva, ligada al sujeto que adquiere dichos bienes, por disposición legal expresa.

**Normas de referencia:** Artículo 9° de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas N° 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas. Artículo 5 del Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, Decreto Ejecutivo No. 14082-H de 29 de noviembre de 1982 y sus reformas. Artículo 4° de la Ley N° 7292 del 31 de marzo de 1992, Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones.

#### **Criterio Institucional No. DGT-CI-002-13 de 20 de julio de 2013**

1º—Que los artículos 99 y 103 inciso f) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 -en adelante Código Tributario-, facultan a la Administración Tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, por todos los medios y procedimientos legales, permitiendo la interpretación administrativa de las disposiciones contenidas en dicho cuerpo legal mediante normas generales, las cuales serán consideradas criterios institucionales, de acatamiento obligatorio.

2º— Que el artículo 1 de la resolución N° DGT-R-003-2011 de 4 de febrero de 2011, publicada en La Gaceta N° 43 de 2 de marzo de 2011, establece que la Dirección General de Tributación debe publicar los criterios institucionales de mayor relevancia en materia tributaria.

### **Antecedentes**

1. — Que el artículo 9º de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, N° 6826 de 8 de noviembre de 1982 -en adelante LIGSV-, establece que están exentas del pago de este impuesto, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria y de bienes esenciales para la educación, los productos veterinarios, los insumos agropecuarios, los medicamentos, los insumos para la pesca marina y mercancías varias.

2. — Que la Sala Constitucional se ha pronunciado en el sentido que el Poder Ejecutivo es el que tiene la facultad de incluir o exonerar los artículos o mercancías de la lista a que se refiere el artículo 9 de la LIGSV, por la facultad que le fue conferida por el propio legislador, al no implicar esta labor una delegación de la "Potestad Tributaria", tomando en cuenta los factores variables como los que interactúan en la economía de un país, todo ello con la intención de que se cumplan los fines que la ley persigue. (Voto N° 0730-95, de las quince horas del tres de febrero de mil novecientos noventa y cinco).

3. — Que el artículo 5º del Reglamento a la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, Decreto N° 14082-H, del 30 de noviembre de 1982 -en adelante RLIGSV-, dispone que están exentas de este impuesto, las mercancías definidas dentro de las siguientes categorías: la canasta básica alimentaria y de bienes esenciales para la educación, los medicamentos, los productos veterinarios, los insumos agropecuarios, los insumos para la pesca marina y mercancías varias.

4. — Que a efectos de evitar interpretaciones contrapuestas en torno a la naturaleza jurídica del tipo de exención que recae sobre dichos bienes, resulta imperioso establecer un enfoque institucional en este sentido.

Tomando en consideración los hechos expuestos y las normas citadas, la Dirección General de Tributación, divulga el siguiente:

### **Criterio Institucional sobre el tratamiento tributario de las mercancías**

## exentas del pago del Impuesto General sobre las Ventas

### I. Consideraciones preliminares:

De conformidad con los artículos 121 inciso 13) de la Constitución Política, e incisos a) y b) del artículo 5 del Código Tributario, solamente la ley puede crear, modificar o suprimir tributos, **otorgar exenciones**, así como establecer las tarifas de los tributos, en estricto respeto al principio de reserva de ley.

A nivel doctrinario, el tratadista español Sainz de Bujanda realiza la siguiente clasificación de las exenciones<sup>[1]</sup>: “(...) *las dos categorías más importantes, más llenas de sustancia doctrinal son los de las exenciones objetivas y subjetivas. (...) a”) Empecemos con las **exenciones objetivas**: Su concepto va indisolublemente ligado al del presupuesto de hecho de la obligación tributaria. El nacimiento de ésta se conecta con la efectiva realización de unas circunstancias fácticas que, en hipótesis, prevén las normas tributarias. (...) Ante todo, será necesario que el legislador valore, entre todos los acontecimientos, situaciones o actividades que la realidad ofrece, cuáles son los más idóneos para que se eleven a la categoría jurídica de presupuestos de hecho de obligaciones tributarias. Se trata de una operación selectiva que ha de tener en cuenta, entre otros factores, criterios axiológicos consagrados por el propio ordenamiento (...) al llevarse a cabo la selección, serán mucho los hechos que queden al margen del área fiscal. (...) Pero después de hecha la selección, el legislador tendrá que definir los hechos imponibles, esto es los que reputa idóneos para soportar la carga tributaria. La definición es una fórmula legal que permite aprisionar los elementos que positivamente constituyen el hecho imponible. (...)*

*b”) **Las exenciones subjetivas se producen en el ámbito de las personas obligadas al pago del tributo.** (...) el fundamento de las exenciones subjetivas no deriva de la especial naturaleza del presupuesto de hecho, sino de la condición del sujeto exento. La exención se concede intuitu personae. (...) Aunque la técnica desgravatoria consista, en estos casos, en exonerar de impuestos a ciertas personas, el fundamento último de la exención subjetiva deriva de una valoración positiva de los fines que los sujetos beneficiados persiguen y, consiguientemente, de las actividades que para alcanzarlos desarrollan. De ahí la importancia que las normas que regulan este tipo de exenciones conceden a los fines de las entidades exentas, hasta el punto de que, en la mayoría de los casos, el ámbito material de la exención queda definido por ellos, y su modificación sustancial acarrea normalmente la pérdida del régimen de exoneración. (...) No hay, por tanto, una tercera categoría de exenciones.*

*Estas son, desde el punto de vista que nos ocupa, objetivas o subjetivas. Las primeras se refieren a hechos que, al realizarse, no generan obligaciones tributarias de pago para ningún sujeto; las segundas excluyen tales obligaciones para determinadas personas, con referencia a presupuestos de hecho que, por esencia, o excluyen el posible nacimiento de la deuda a cargo de sujetos distintos. En las objetivas, la teoría de los sujetos obligados al pago carece de relevancia; en las subjetivas será necesario indagar si, con arreglo a la normativa de cada tributo, la deuda nace o no a cargo de persona distinta a la que debe repudiarse titular de la exención. (...)*"

Otra parte de la doctrina tributaria, con los autores Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero, Tejerizo López, señalan: "(...) el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago constituyendo pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquel./ La exención es una situación jurídica en que se encuentra un grupo de sujetos o de objetos en virtud de la cual doctrina mayoritaria admite la clasificación entre exenciones subjetivas y exenciones objetivas. Son exenciones subjetivas, las que excluyen a determinables personas por las razones que el legislador estime conveniente, por ser éstos sujetos pasivos, lo cual impide el nacimiento de la relación jurídico tributaria y por ende los efectos económicos de ésta. En tanto, se entiende por exenciones objetivas, aquellas que excluyen circunstancias materiales del soporte fáctico general, impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria y sus consecuencias económicas"<sup>[21]</sup>. (El énfasis es propio)

De conformidad con lo anterior, las exenciones objetivas ocurren cuando la circunstancia enervante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna del destinatario legal tributario, situación que sí ocurre en el caso de las exenciones subjetivas.

## **II. De la naturaleza de la exención de las mercancías establecidas en la Ley de Impuesto General sobre las Ventas:**

Interesa desarrollar en el presente criterio, el tipo de exención establecido en el caso del impuesto general sobre las ventas. En este sentido, tal y como se desarrolló en el apartado anterior, tanto a nivel legal como a nivel doctrinario se ha establecido que la dispensa legal de la obligación tributaria puede otorgarse ya sea sobre determinado grupo de sujetos, en los casos de la

exención subjetiva, o bien, sobre determinados bienes en la llamada exención objetiva.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario, la LIGSV en su artículo primero, establece un impuesto sobre el valor agregado a la venta de mercancías y a la prestación de algunos servicios; asimismo, el artículo 9 del mismo cuerpo normativo señala, en términos generales, que están exentas del referido tributo las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria, los medicamentos, los reencauches y las llantas para maquinaria agrícola exclusivamente, los productos veterinarios y los insumos agropecuarios que definan, de común acuerdo, el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda, así como las medicinas, el queroseno, el diesel para la pesca no deportiva, los libros, las composiciones musicales, los cuadros y pinturas creados en el país por pintores nacionales o extranjeros; las cajas mortuorias y el consumo mensual de energía eléctrica residencial que sea igual o inferior a 250 kw/h; cuando el consumo mensual exceda los 250 kw/h, el impuesto se aplicará al total de kw/h consumido.

Por su parte, el RLIGSV indica taxativamente cuáles mercancías se encuentran exentas del pago del impuesto general sobre las ventas, enlistadas en la siguiente clasificación:

- 1) Canasta básica alimentaria y bienes esenciales para la educación*
- 2) Medicamentos*
- 3) Productos veterinarios*
- 4) Insumos agropecuarios*
- 5) Insumos para la pesca marina*
- 6) Mercancías varias*

De conformidad con lo anterior, tenemos que el marco jurídico expuesto viene a delimitar aquellos supuestos exentos, cuya consecuencia es el efecto desgravatorio del impuesto sobre las ventas de los artículos anteriormente descritos, estableciéndose en principio una exención objetiva sobre dichas mercancías.

Sin perjuicio de lo indicado, debe separarse de dicha clasificación la exoneración específica establecida en el apartado "Mercancías varias", a favor de la Caja Costarricense del Seguro Social, sobre toda clase de equipos médicos e instrumentos médico-quirúrgicos, necesarios para la prestación de sus servicios, la cual se constituye como una exención de carácter subjetivo que recae exclusivamente sobre dicho ente. Asimismo, en el apartado 5)

denominado “Insumos para la pesca marina” y en el apartado de “Mercancías varias”, se establece un tipo de exención especial sobre la compra de gasolina y diesel para la pesca no deportiva, *siempre y cuando* se adquiera bajo el procedimiento establecido por el Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (INCOPECA).

### **III. Posición de la Dirección General de Tributación:**

Con fundamento en el marco jurídico expuesto y la doctrina señalada, esta Dirección General considera que es necesario establecer una línea institucional sobre la naturaleza de las exenciones del impuesto general sobre las ventas, por cuanto el legislador estipuló –en términos generales- una exención de carácter objetiva, al considerar que la exención recae sobre aquellas circunstancias que están directamente relacionadas con los bienes que constituyen la materia imponible, sin que sea necesario entrar a definir condiciones especiales del sujeto, ni del fin, uso o destino final que se les dé a los mismos, para determinar la procedencia de la exención.

Lo que se persigue con la exención –salvo los casos que se dirán- es que la operación considerada en sí misma, no atraiga la carga fiscal hacia ninguno de los sujetos que en ella participan, puesto que a la hora de establecer la exención, esas personas no fueron nominativamente designadas.

Valga considerar que si bien en el caso de las mercancías definidas como insumos agropecuarios y productos veterinarios – secciones 3 y 4 del artículo 5º RLIGSV-, podría erróneamente interpretarse que la exención va dirigida únicamente a favorecer a los sujetos que realizan esta actividad económica, debe entenderse que la exoneración se extiende a las mercancías y no a los sujetos que las adquieran.

En este sentido, siendo la ley la fuente de la exención, el mecanismo para determinarla consiste en la realización del hecho por ella previsto *-que en el presente caso se configura al momento de la venta de las mercancías definidas-*, sin que pueda supeditarse a la interpretación del operador tributario el considerar otras circunstancias no establecidas por la norma legal, para determinar si procede asignar una carga tributaria por concepto de impuesto general sobre las ventas a esas mercancías.

Queda exceptuado de la anterior clasificación, lo dispuesto en el último apartado del numeral 5) del artículo 5º del RLIGSV en los casos de adquisición de gasolina y diesel para la pesca no deportiva, así como en la adquisición de equipo médico-

quirúrgico realizada por la Caja Costarricense del Seguro Social, en virtud de las cuales opera una exención especial, ligada al sujeto beneficiario de la exención, en donde la exención es subjetiva y se concede atendiendo los fines que los sujetos beneficiados persiguen.

Con la lista del artículo 5º del RLIGSV, conformada con base en lo establecido en el artículo 9 de la LIGSV, lo que se pretende es precisamente que los adquirentes de las mercancías exentas que en ella se incluyen, hagan efectiva la exención sin presentar requisito alguno, toda vez que se trata de exenciones objetivas.

Por lo anterior, las mercancías exentas definidas en el RLIGSV se encuentran clasificadas por un criterio de ordenación, y no por el uso que se le dé a las mismas. En resumen, la forma de establecer dicha categorización obedece más a cuestiones de orden y ubicación, sin que sea necesario que la Administración Tributaria entre a valorar el tipo de usuario que la adquiera.

Con base a lo expuesto, las mercancías definidas en el RLIGSV se deben vender sin el cobro del impuesto sobre las ventas, y sin que sea necesario presentar documento alguno ante el vendedor –salvo en los casos expresamente indicados como de exención subjetiva-, ni realizar algún tipo de comprobación de las características del comprador, puesto que la exención es objetiva y total con respecto a dicho tributo, al momento de su venta.

El presente criterio institucional deja sin efecto los oficios DGT-1167-1996 del 01 de julio de 1996, DGT-643-2008 del 30 de octubre del 2008, y cualquier otro criterio u oficio que se le oponga.

**Vigencia.** Rige a partir del día siguiente de que sea divulgado por medio del Digesto Tributario, Apartado “Unidad de Criterio”, sitio que se localiza en la página Web del Ministerio de Hacienda ([www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)).

**Carlos Vargas Duran**  
**Director General de Tributación**

Directora Técnica Tributaria

---

[1] SAINZ DE BUJANDA, ponencia "*Teoría jurídica de la exención Tributaria*", páginas 427-436.

[2] QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, TEJERIZO LÓPEZ: "*Curso de Derecho Financiero y Tributario*". 12º Edición. Editorial TECNOS, año 2001. Páginas 271-272.