



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.

## **DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN**

Oficio N° 112

**San José, 14 de febrero del 2002**

Señor.

(...)

Estimado señor:

Se procede a dar respuesta a la consulta presentada por usted, en oficios recibidos en esta Dependencia los días 12 y 21 de diciembre del 2001, en su calidad de Gerente General con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma de (...), con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios., sobre una situación de hecho concreta y actual que afecta directamente a su representada.

### **SITUACIÓN DE HECHO**

En su escrito de consulta expone los siguientes hechos:

- Que con motivo de la entrada en vigencia de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria N° 8114 del 2 de julio del 2001, se derogaron los impuestos selectivo de consumo y ventas que gravaban la producción y comercialización, a nivel local del combustible, así como su importación.
- Que en su lugar la nueva Ley creó un impuesto específico consistente en un determinado monto de colones por litro, según el tipo de combustible de que se trate.
- Que la derogatoria ha generado gran incertidumbre, respecto a que si debe interpretarse que el pago del nuevo impuesto, no genera crédito fiscal para su adquirente. Lo anterior, por cuanto manifiesta que hay una ausencia de disposiciones normativas dentro del Capítulo respectivo al impuesto recién creado, que establezcan la posibilidad de aplicar créditos fiscales por el impuesto pagado en la adquisición del combustible utilizado en los procesos productivos de otras mercancías, así como el reconocimiento expreso de un régimen de “compras autorizadas”. Agrega que tal situación hace que su representada deba asumir como parte del costo, el impuesto que paga por el combustible que utiliza en el proceso de industrialización del azúcar, sin expectativas de recuperación.
- Que aún cuando no exista una norma específica que reconozca la procedencia de créditos fiscales, ni de mecanismos alternos que le permitan recuperar el monto de

impuesto pagado, considera que hay suficiente fundamento legal para que en los casos en que la adquisición del bien este relacionada con el proceso productivo de mercancías destinadas a la exportación, para lo cual cita al combustible, manifiesta que más que un crédito fiscal, debe existir una exención técnica de todo impuesto asociado a estos bienes. Lo anterior en virtud del principio impositivo aplicable en materia comercial internacional, “del gravamen en el país de destino”.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL CRITERIO DE LA EMPRESA:**

Primeramente, como fundamento a su criterio, hace una distinción entre impuestos directos e indirectos, referido a las distintas manifestaciones de capacidad económica que se consideran para establecerlos. Posteriormente, hace referencia al tratadista José Juan Ferreiro Lapatza, en relación con los impuestos indirectos y a los impuestos especiales. Lo anterior, por cuanto considera que tratándose de mercancías destinadas a la exportación afectas a impuestos indirectos, debe ser en el país en el que esos bienes serán consumidos, en donde deben ser gravadas y no en aquel del cual proceden.

Asimismo subraya que en nuestro ordenamiento jurídico tributario, se ha establecido la intención de desgravar completamente, a nivel local, cualquier mercancía que se destine a la exportación. Sobre el particular hace una referencia textual de los artículos 9° de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y 6° de su Reglamento, en razón de que considera expresan el “Principio de país de destino”.

Cita también como ejemplo del “Principio del país de destino”, el régimen especial de “compras autorizadas”, adoptado en relación con algunos impuestos que se pagan en la adquisición de mercancías que son utilizadas o incorporadas en otras destinadas a la exportación, cuyo crédito fiscal no puede ser aprovechado.

En relación con el impuesto sobre los combustibles y siguiendo el mismo Principio, usted menciona el artículo 1° de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, el cual también se refiere a la exención del pago del impuesto, al producto destinado a la exportación, mediante el cual las mercancías que se exporten deben salir del país a precio de costo, debiendo ser gravadas en aquel país en el que se van a utilizar o consumir.

Considera que dicho principio también se encuentra regulado en diversos instrumentos internacionales, que han sido ratificados por Costa Rica y aprobados por la Asamblea Legislativa, por lo que manifiesta que de conformidad con lo que establece el artículo 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, constituyen fuentes del derecho tributario y poseen rango superior a la Ley.

Como ejemplo de lo anterior, cita el Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, en lo concerniente a “Impuestos a la exportación” y el Tratado de la Ronda de Uruguay, por ser de aplicación general a todos los mercados latinoamericanos, sobre subvenciones a la exportación. También hace referencia a oficios de esta Dirección, en los cuales se ha reconocido la aplicación y supremacía de disposiciones normativas contenidas en Tratados Internacionales debidamente ratificados y ha declarado procedentes exenciones. Tal es el caso de los oficios: N° 563 del 27 de marzo de 1998, N° 054 del 16 de enero de 1998, N° 1699 del 10 de octubre de 1995, N° 1924 del 3 de diciembre de 1998 y el N° 885 del 19 de agosto de 1999.

Con los argumentos expuestos, usted considera demostrado que nuestra legislación tributaria contempla el “Principio de País de Destino”, así como la posibilidad a las empresas exportadoras, de realizar adquisiciones de materias primas, productos intermedios y demás insumos con una desgravación total de impuestos.

En resumen manifiesta que la Administración Tributaria debe interpretar e integrar el ordenamiento jurídico tributario con la normativa legal que citó y reconocer la posibilidad legal y fáctica de aplicar esta exención en situaciones como la presente, en que el contribuyente se encuentra imposibilitado de poder utilizar los créditos tributarios que se generen por concepto del impuesto específico sobre los combustibles y recurrir al mecanismo de compras autorizadas.

#### **PETITORIA DE LA CONSULTANTE:**

En relación con el tema expuesto en su escrito de consulta, solicita a esta Dependencia, un reconocimiento desde el punto de vista jurídico del criterio esbozado, dado que la petición concreta para la aplicación material de la exención respectiva, se realizará en su momento oportuno ante el Departamento competente.

Considera que dado que la empresa destina a la exportación un porcentaje importante de su producción, la exención del pago del impuesto a que hace referencia, debe ser en la proporción específica al porcentaje de mercancía que se destina efectivamente a la exportación.

#### **CRITERIO DE ESTA DIRECCIÓN:**

**En el esbozo de la situación que usted plantea, primeramente manifiesta la inquietud sobre el crédito fiscal, respecto al nuevo impuesto. Según expone en su escrito de consulta, las disposiciones normativas que lo rodean no le dan la posibilidad de aplicar créditos fiscales por el impuesto pagado en la adquisición del combustible utilizado en el proceso de industrialización del azúcar; tampoco existen mecanismos alternos que le permitan recuperar el monto de impuesto pagado. Posteriormente, manifiesta que existe suficiente fundamento legal para que en los casos en que la adquisición del bien este relacionada con el proceso productivo de mercancías destinadas a la exportación, se obtenga una exención técnica en virtud del principio impositivo aplicable en materia comercial internacional, “del gravamen en el país de destino”.**

Sobre el particular, en efecto mediante el artículo 7° de la Ley N° 8114 de 4 de julio del 2001, vigente a partir del 9 de julio del 2001, se derogaron, los impuestos selectivos de consumo, los derechos arancelarios de importación y el impuesto sobre las ventas que recaen sobre la importación de combustibles enumerado en el artículo 1° de la citada ley, en su lugar, se crea, en el artículo 1° de la misma Ley, un impuesto único sobre los combustibles, diferente y sustitutivo de los ya existentes, constituido como un tributo monofásico que no admite la aplicación de crédito.

Según se destaca en las normas sustanciales del proyecto original de la citada Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, el espíritu de la reforma en la estructura tributaria que pesa sobre los combustibles, era el de erradicar el efecto cascada que encarecía de manera notable el precio final al consumidor, considerando que la modificación lograba una significativa disminución del precio final por la vía de la disminución de la carga tributaria.

Con tal motivo, se desprende que la finalidad que persiguió el legislador al establecer, en la Ley N° 8114, el impuesto específico sobre los combustibles, en unidades de consumo final, precisamente era el que el tributo recaiga sobre el consumo final.

En el texto del citado artículo se observa que la intención del legislador, relacionado con el tema que nos ocupa, fue el de exceptuar del tributo únicamente al producto destinado a la exportación. y no a los insumos, productos indirectos o intermedios utilizados en los procesos productivos de bienes que se exportan. De haber sido su voluntad legislativa, así lo hubiera establecido.

Para considerar a los combustibles, en el caso que usted expone, exonerados del nuevo impuesto, es necesario que en la ley creadora del impuesto o en leyes posteriores se establezcan las exoneraciones. De lo contrario aplicar las exoneraciones a los impuestos creados con posterioridad a ellas, es aceptar que el Estado –Poder Legislativo- puede renunciar a la potestad tributaria, lo que conlleva vincular al legislador actual a los beneficios otorgados en el pasado, cuando el impuesto no existía.

Por lo tanto, bajo la normativa existente, el combustible que su representada utiliza en el proceso de industrialización del azúcar, al no constituir el producto final destinado a la exportación, sino un insumo utilizado en el proceso productivo, en ningún caso se exceptúa del pago del impuesto único establecido en el artículo 1° de la Ley N° 8114, en referencia.

Respecto a la exención técnica a que hace usted mención en su consulta, se debe aclarar que la misma no es aplicable a la situación de su representada frente al impuesto único de los combustibles, insumo utilizado en la industrialización del azúcar que exporta a otros países, en razón de que la exención técnica no constituye una excepción al régimen jurídico general del correspondiente tributo, sino que instrumenta la racionalidad del sistema en que el mismo se encuentra inserta. Resulta claro que en este impuesto, el legislador lo único que quiso exceptuar del impuesto, es el producto final destinado a la

exportación, por lo que no comparte esta Dirección, su criterio en que la Ley N° 8114, esa omisa en cuanto a regular situaciones con la señalada en su escrito.

A juicio de esta Dirección las disposiciones de la Ley en referencia, permiten interpretar la voluntad legislativa en cuanto a las excepciones que quiso dar. Por tanto, concluye que en un régimen de derecho como el nuestro, para evitar desigualdades de trato a los contribuyentes así como distorsiones en el mercado, dicho impuesto es aplicable a todos aquellos contribuyentes que utilicen el combustible como insumo en la producción.

En relación con la aplicación de tratados internacionales vigentes que favorezcan la desgravación de los bienes sujetos a exportaciones, de conformidad con el principio de jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico que contempla el artículo 7 de nuestra Carta Magna, en relación con el artículo 6 de la Ley General de la Administración Pública, no le son aplicables al caso de consulta toda vez que los existentes son específicos a la actividad que cobijan y dictados para esos fines.

De acuerdo con la normativa citada no podría irse mas allá de lo permitido por cuanto se trata de una disposición clara y taxativa de la ley en donde en diferentes ocasiones esta Dirección se ha pronunciado respecto a que no sería factible imponer una disposición especial, ya sea mediante resolución o decreto, por cuanto carecería de sustento legal, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, solo la Ley puede crear modificar o suprimir tributos, otorgar exenciones reducciones o beneficios. Por lo tanto, su representada, está afecta al pago del impuesto único que grava los combustibles de producción nacional o importados, sobre las adquisiciones que efectúe del mismo, para su proceso productivo, sea en la industrialización del azúcar para consumo local o para exportaciones.

De esta forma queda evacuada su consulta.

Atentamente,

Dr. Adrián Torrealba Navas

Director General de Tributación

V°B° División Normativa

Cc: Normativa, Administración de Grandes Contribuyentes, División de Gestión, División de Recaudación y Atención al Contribuyente, Digesto e Información al Contribuyente.

**LCarvajal**

**Otros impuestos/Combustibles/CATSA-crédito**

Estracto:

La consultante solicita a esta Administración Tributaria, interpretar e integrar el ordenamiento jurídico tributario con la normativa legal que cita (Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, en lo concerniente a “Impuestos a la exportación” y el Tratado de la Ronda de Uruguay, por ser de aplicación general a todos los mercados latinoamericanos, sobre subvenciones a la exportación.), para que se le reconozca la posibilidad legal y fáctica de aplicar una exención técnica en los casos en que la adquisición del bien este relacionada con el proceso productivo de mercancías destinadas a la exportación. Lo anterior por cuanto manifiesta que en esta situación, el contribuyente se encuentra imposibilitado de poder utilizar los créditos tributarios que se generen por concepto del impuesto específico y recurrir al mecanismo de compras autorizadas.

Es criterio de esta Dirección que la exención técnica no es aplicable a la situación que expone la consultante, frente al impuesto único de los combustibles, insumo utilizado en el proceso de industrialización del bien que exporta a otros países, en razón de que la

exención técnica no constituye una excepción al régimen jurídico general del correspondiente tributo, sino que instrumenta la racionalidad del sistema en que el mismo se encuentra inserta.

Resulta claro que en este caso, el legislador lo único que quiso exceptuar del impuesto, es el producto final destinado a la exportación y no los insumos, productos indirectos o intermedios utilizados en los procesos productivos de bienes que se exportan.

En relación con la aplicación de tratados internacionales vigentes que favorezcan la desgravación de los bienes sujetos a exportaciones, tampoco le son aplicables al caso de consulta, por cuanto son específicos a la actividad que cobijan y dictados para esos fines.

En conclusión la empresa está afecta al pago del impuesto único que grava los combustibles de producción nacional o importados, sobre las adquisiciones que efectúe del mismo, para su proceso productivo, sea para consumo local o para exportaciones.