

*I Jornadas Tributarias 2011
Instituto Costarricense de
Estudios Fiscales*

*“Novedades y Propuestas de
reforma al Impuesto General
sobre las Ventas” .*

Expositora: Marianela Vargas

Pricewaterhouse Coopers

Metodología de la Exposición:

- 1.- Revisión y Análisis del Proyecto de Ley de Solidaridad Fiscal (*Texto Sustituvo*)
- 2.- Revisión de Criterios de la Dirección General de Tributación
 - Créditos fiscales en los faltantes de inventarios.
 - Créditos por el material de empaque.
 - Aspectos relativos al servicio de telefonía celular.

1.- ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

Artículo 1: OBJETO DEL TRIBUTO.

- Ampliación de la base del impuesto incluyendo los servicios
- Planteamiento más preciso de los conceptos de “*Territorialidad*” y “*habitualidad*”
- Reglas de conexión con el territorio para bienes y servicios

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

REGLAS DE CONEXIÓN DEL ARTÍCULO 1:

1. Reglas de conexión para la venta de bienes:
 - Se establecen en función de si el bien requiere o no transporte
2. Reglas de conexión para la prestación de servicios:
 - Prestados dentro del territorio,
 - Recibidos dentro del territorio (*“importación de servicios”*)
 - Relacionados con bienes inmuebles situados en el territorio
 - Servicios de transporte terrestre, aéreo y marítimo,
3. Indicación ejemplificativa de algunos servicios

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 2: HECHO GENERADOR:

- Se establece *“la habitualidad”* como un elemento del hecho generador (*excepto en el caso de las importaciones*)
- Se establece una relación entre la realización de hecho generador y la condición de contribuyente
- Se define *“ventas de bienes”* y se agregan en relación con la Ley actual, los productos informáticos estandarizados.
- Se define *“prestación de servicios”* mediante una definición por exclusión.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 2: HECHO GENERADOR:

En la “prestación de servicios” se establecen:

- Los contratos de agencia, de venta en exclusiva o de distribución,
- transmisión del derecho de llave
- Préstamos y créditos en dinero (*los intereses*)
- Autoconsumo de servicios o uso para fines ajenos a la actividad de servicios
- Operaciones efectuadas a título gratuito incluyendo las transmisiones de derechos, en particular de aquellos diferentes al “dominio”.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 3: MOMENTO EN QUE OCURRE EL HECHO GENERADOR:

- Facturación o la entrega de bienes o prestación del servicio, lo que se realice primero.
- En las importaciones, con la aceptación de la póliza o formulario aduanero.
- En las prestaciones de servicios que originen pagos anticipados, el impuesto se devengará en el momento del cobro del precio y sobre la base del monto efectivamente percibido.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 4: CONTRIBUYENTES:

- *Se establece la definición partiendo de la realización de actividades que impliquen una ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos que intervengan en la producción, distribución o venta de bienes y prestación de servicios.*
- *Los arrendadores, con las salvedades de las exenciones del 9.8.*
- *Los importadores (con la correspondiente inversión del carácter de sujeto pasivo en el caso de las importaciones de servicios)*
- *Se otorga condición de contribuyentes a los exportadores.*
- *Los sujetos acogidos al sistema de Tributación Simplificada.*

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 4: CONTRIBUYENTES:

Pueden solicitar NO ser considerados como contribuyentes:

- Quienes tengan un promedio de salario anual inferior a medio salario base*
- No hayan estado inscritos en los últimos doce meses como contribuyentes de este impuesto, del Régimen de Tributación Simplificada o de Renta.*
- Y no hayan tenido empleados durante los últimos doce meses.*

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 9: EXENCIONES:

- *Aparte de las comprendidas en el artículo 9 actual:*
- *Las ventas, importaciones e internaciones de los artículos definidos en la Canasta Básica.*
- *Los libros “con independencia de su formato”.*
- *Los exportadores de bienes (ventas a y entre beneficiarios de Zonas Francas y regímenes aduaneros).*
- *Los servicios prestados y consumidos o utilizados fuera del territorio*
- *Los servicios prestados por contribuyentes a beneficiarios de Zonas Francas o entre ellos,*
- *Los servicios de transporte público terrestre de pasajeros,*

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 9: EXENCIONES:

- Los préstamos y créditos*
- Los arrendamientos de inmuebles destinados a la vivienda, menaje de casa, garaje y anexos a dichas viviendas,*
- Los servicios de educación: **PROPUESTA ACTUAL**: Disminución tarifa reducida del 10% al 2%.*
- La venta o entrega de agua residencial inferior a los 40 metros cúbicos.*
- El autoconsumo de bienes y servicios, siempre que no se hubiera reconocido previamente el crédito fiscal*

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 9 BIS: NO SUJECIONES:

- *Traspaso de bienes inmuebles y muebles gravados con la Ley 7088.*
- *Transmisión de la totalidad del patrimonio o de una o varias líneas de negocio del contribuyente, en caso de reorganización empresarial por distintos medios (adquisición de acciones, cuotas o partes, aportes no dinerarios, fusiones, escisiones, compra de establecimiento mercantil, compra total o parcial de activos y/o pasivos, cuando el adquirente continúe con la misma actividad del transmitente.*
- *Suministro de muestras gratuitas con fines promocionales*
- *Servicios gratuitos de demostración con fines promocionales*

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

- Suministro gratuito de objetos de carácter publicitario
- Servicios laborales o administrativos prestados por personas físicas en régimen de dependencia
- Servicios o suministro de bienes prestados por los **entes públicos**, entre ellos el de **educación y salud**
- La entrega de dinero a título de contraprestación o pago
- La venta de combustibles, así como la materia prima e insumos utilizados en los proceso de refinación y fabricación

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 10: TARIFA DEL IMPUESTO:

Se establece una tarifa general de en un 14%.

ARTICULO 10 bis: TARIFA REDUCIDA:

Se establece una tarifa reducida del 2% para los servicios de salud y educación (*Así quedó establecido en la nueva versión del proyecto de Ley de Solidaridad Fiscal presentada por el Poder Ejecutivo el pasado el 27 de setiembre de 2011*)

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 11: BASE IMPONIBLE EN VENTAS DE BIENES:

- Incluye todos los tributos y gravámenes que recaigan sobre los bienes.
- La base imponible para el autoconsumo, será el costo de la mercancía o servicio.
- La base imponible para transmisiones gratuitas de bienes, será el precio de mercado.
- Se establece la posibilidad de efectuar ajustes a valor de mercado cuando las operaciones sean entre partes vinculadas y ocasionen perjuicio fiscal.

EXCLUSIONES A LA BASE IMPONIBLE:

- En descuentos se admite otro tipo de documentos justificativos diferentes de la factura.
- En relación con los gastos financieros se impone la limitación del triple de la tasa básica pasiva de Banco Central.

REDUCCIONES A LA BASE IMPONIBLE:

- Los envases objeto de reutilización
- Las devoluciones de bienes según las prácticas comerciales o de bienes en consignación
- Las operaciones gravadas dejadas sin efecto por resolución firme, con arreglo a derecho o a los usos de comercio.

CALCULO DEL IMPUESTOS A NIVEL DE FÁBRICA, MAYORISTA O DE ADUANA:

- Se mantiene igual.

Actualmente se está llevando a cabo una revisión de las siguientes resoluciones:

- Cerveza local: No. 27 del 27-04-83 publicada Gaceta 45 del 07/06/83
- Bebidas alcohólicas: No. V-399-DG del 20/12/83 Gaceta 11 16/01/84
- Hierro para techo No. 3-95, del 17/01/95 Gaceta 26 06/02/95
- Plywood No. 1495V del 17/02/95, Gaceta 54 16/03/95
- Refrescos Gaseosos: No. 12-96 del 8/8/96 Gaceta 175 13/9/96

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 12: BASE IMPONIBLE EN LA PRESTACION DE SERVICIOS:

- En el caso de los préstamos y créditos será el valor de los intereses.
- En los juegos de azar el valor de lo apostado.
- En los casinos el valor de las fichas compradas.

ARTÍCULO 13 BIS: BASE IMPONIBLE EN OPERACIONES DISTINTAS AL COLON:

Se aplicará el TIPO DE CAMBIO DE VENTA fijado por el Banco Central vigente al momento en que se realice el hecho generador.

“ARTICULO 14.- Determinación del impuesto.

El impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscales.

El débito fiscal se determina aplicando la tarifa de impuesto a que se refiere el artículo 10 de esta Ley al total de ventas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

El contribuyente queda obligado a trasladar el débito fiscal a quien adquiera el bien o el servicio, quien queda obligado a pagarlo.

ARTICULO 14.- Determinación del impuesto.

El crédito fiscal nace en el momento en que, con posterioridad a que ocurra el hecho generador, el contribuyente dispone de la correspondiente factura o, tratándose de descuentos, en otro documento expedido por el contribuyente, en las condiciones que se determine reglamentariamente.

Cuando el crédito fiscal sea mayor que el débito en un período fiscal, la diferencia constituye un saldo del impuesto a favor del contribuyente que podrá compensarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de esta Ley.”

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

Artículo 14 A: REQUISITOS SUBJETIVOS DEL CRÉDITO FISCAL:

- Estar inscrito, como contribuyente del IVA (artículo 5 de la Ley actual).
- El crédito pagado con anterioridad al inicio de la actividad sujeta dará derecho al crédito, si procede de operaciones necesarias y la actividad efectivamente se inicia.

ARTICULO 14 B: LIMITACIONES DEL CRÉDITO FISCAL:

- 1.- Debe existir **vinculación directa y exclusiva** entre las adquisiciones de bienes y servicios y la actividad gravada.
- 2.- NO hay vinculación directa y exclusiva, cuando:
 - Los bienes se utilicen alternativa o simultáneamente para **necesidades privadas.**
 - Los bienes o derechos **no figuren en la contabilidad** o registros oficiales de la empresa
 - Y **no se integren en el patrimonio** de la actividad.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 14 C: EXCLUSIONES Y RESTRICCIONES DEL CRÉDITO FISCAL:

No procede sobre Joyas, alimentos bebidas y tabaco, servicios de carácter recreativo, de desplazamiento o viajes, hotelería y alimentación, o sobre vehículos con placa sin clasificación especial.

Salvo que se trate de actividades habituales y deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

ARTICULO 14 D. REQUISITOS FORMALES DEL CREDITO FISCAL:

- 1.- Respaldadas con un documento que cumpla con los requisitos reglamentarios.
- 2.- Se exige “*posesión*” de dicha documentación.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTICULO 14 D. REQUISITOS FORMALES DEL CREDITO FISCAL:

Documentos justificativos del crédito:

- La factura original o en el caso de los descuentos el documento que autorice el reglamento,
- La póliza de importación o documento en el que conste el impuesto pagado.
- En el caso de recaudación de impuestos a nivel de fábrica, mayoristas o aduana, aunque se aplique el factor , se infiere que se requiere la factura o documento equivalente.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

- 3.- Se admite la subsanación de los requisitos documentales de previo a la fiscalización,
- 4.- La cuantía del crédito será igual a la del impuesto expresa y separadamente consignado en el documento justificativo.
- 5.- Se admite el crédito proporcional en la compra conjunta de bienes y servicios siempre que en el original de la factura y sus copias se consigne separadamente la porción de base imponible e impuesto para cada adquirente.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 14 E: OPERACIONES QUE DAN DERECHO A CRÉDITO FISCAL:

Regla General: Sólo da derecho al crédito, el impuesto pagado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones **SUJETAS Y NO EXENTAS** al impuesto.

No obstante, se admite el crédito en los siguientes casos:

- A los contribuyentes que realicen operaciones con el Estado o sus instituciones,
- Con entes públicos o privados exentos por Ley especial,
- En operaciones exentas por exportaciones, y relacionadas con exportaciones o servicios que se presten por contribuyentes para ser utilizados fuera del territorio.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 14 F: REALIZACIÓN DE OPERACIONES CON Y SIN DERECHO A CRÉDITO FISCAL:

Reglas:

- Si se destinan exclusivamente a la realización de operaciones con derecho a crédito, el crédito se utilizará en un 100% contra el débito fiscal.
- Si se destinan exclusivamente a la realización de operaciones sin derecho a crédito, no se concederá crédito fiscal y el impuesto pagado constituirá un costo o gasto.
- Si no se puede identificar, el crédito se admitirá en una proporción igual a las operaciones con derecho a crédito del período, dividido entre el total de las operaciones realizadas, multiplicado por 100. El resto del impuesto pagado constituirá un costo o gasto.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTICULO 14 G: PORCENTAJE DE CRÉDITO FISCAL EN LA REALIZACIÓN CONJUNTA EN ACTIVIDADES CON Y SIN DERECHO A CRÉDITO:

En el cálculo anterior, el monto total de las operaciones **DEBE INCLUIR** los ingresos por:

- Operaciones cuyo impuesto se hubiere cobrado a nivel de fábrica o aduanas,
- Operaciones no sujetas, consistentes en traspasos de bienes muebles e inmuebles gravados con el impuesto de transferencia establecido en la Ley 7088.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

Y NO deben incluir:

- Operaciones de establecimientos permanentes situados en el exterior.
- El importe de ventas y exportaciones de bienes de capital utilizados en la actividad.
- El importe de actividades inmobiliarias o financieras que no constituyan actividades habituales.
- Operaciones no sujetas (*contempladas en el artículo 9 bis de la nueva Ley*).

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTICULO 14 H: APLICACIÓN DE LA PROPORCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL:

- Se establece la aplicación de una proporción provisional anual, que se liquidará en la declaración del mes de diciembre con base en las operaciones reales del correspondiente año calendario y se realizarán los ajustes correspondientes en ese mes.
- La proporción definitiva obtenida en diciembre, será la que aplicará provisionalmente el año siguiente.
- Los contribuyentes que inicien operaciones con o sin derecho a crédito durante el año, deberán usar durante los períodos del primer año calendario, una proporción provisional previsible.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 14 I CRÉDITO FISCAL POR BIENES DE CAPITAL:

- El impuesto pagado en la adquisición de bienes de capital que se utilicen en actividades con derecho al crédito, dará derecho al crédito fiscal en el mes de la adquisición de dichos bienes.
- En el caso de los bienes de capital, las reglas relativas a su uso en actividades con y sin derecho a crédito, serán reguladas reglamentariamente.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 16: PLAZO Y FORMAS DE APLICAR EL CRÉDITO

- Se establece la posibilidad de ejercitar el crédito en la declaración del período en que nace para su titular así como en los sucesivos, siempre que el derecho no esté prescrito.
- Se establece el **Método de Devolución Expedita de los Créditos Fiscales**, cuando se realicen ventas exentas al Estado o instituciones públicas o privadas exentas por Ley especial, o exportaciones en una cuantía superior al 75% del total de operaciones con derecho a crédito.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 17: No gravamen de los bienes exentos o no sujetos, con el impuesto selectivo de consumo.

ARTÍCULO 17 BIS: RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS:

Se crea un régimen especial y voluntario para los contribuyentes revendedores de bienes usados , el cual, una vez elegido deberá mantenerse por espacio mínimo de dos años. Dicho régimen deberá solicitarse de previo al inicio del período fiscal al cual se pretenda aplicar.

Presenta tres modalidades según el caso concreto. La tercera de ellas, alternativa.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 17 BIS: RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS:

a.- BIENES ADQUIRIDOS DE UN CONTRIBUYENTE QUE TUVO DERECHO AL CRÉDITO, O SE TRATA DE UN BIEN IMPORTADO:

El bien se trataría como cualquier otro bien afecto a esta ley.

b.- BIENES ADQUIRIDOS DE UN NO CONTRIBUYENTE O DE UN CONTRIBUYENTE QUE NO TUVO DERECHO AL CRÉDITO:

Sólo se cobrará impuesto sobre la diferencia entre el precio de venta y el de compra, sumándole a cada uno el IVA correspondiente.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 17 BIS: RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS:

c. MODALIDAD ALTERNATIVA DE COBRO DEL IMPUESTO: Se cobrará el impuesto estableciendo una base imponible de la siguiente manera:

- Se toma el precio neto de venta y se le suma el impuesto
- El resultado se divide entre los siguientes factores preestablecidos: ropa usada: 2.25, repuestos de vehículos: 1.8, demás casos: 1.25.
- El monto obtenido se resta al valor de ventas y sobre dicha diferencia se cobra el impuesto.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

ARTÍCULO 26:

Autorización para establecer mecanismos de incentivo al cumplimiento y control tributario masivo.

ARTÍCULO 28:

Se establece la modificación a nivel general de la Ley (*en varios de sus artículos*) del concepto de mercancías por el concepto de bienes.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

NORMAS TRANSITORIAS:

TRANSITORIO VI:

Estarán gravados los servicios prestados con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, aún cuando el acto o contrato que los origina se hubiere suscrito antes.

En tal caso, el impuesto recaerá sobre la porción del servicio que falte por prestar y la correspondiente parte del pago de éste.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

TRANSITORIO VII:

Aplicarán las reglas de deducción vigentes al momento de compra o adquisición de los bienes y servicios.

Los contribuyentes que inicien actividades después de la entrada en vigencia de la Ley, podrán aplicar el crédito por bienes y servicios adquiridos con anterioridad a la vigencia de la Ley y al inicio de sus operaciones, si se trata de operaciones necesarias para su actividad.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

TRANSITORIO VIII:

Para efectos del cálculo de la proporción provisional de crédito para el período comprendido entre la entrada en vigencia de la Ley y el 31 de diciembre del 2011, se utilizará la información correspondiente a las operaciones del 2010 como si éstas hubieran estado sujetas a las nuevas disposiciones.

En relación con los demás meses del 2011, se utilizará la información de dichos meses como si las operaciones hubieran estado sujetas a las nuevas disposiciones.

ASPECTOS GENERALES DEL PROYECTO DE LEY DE SOLIDARIDAD FISCAL:

TRANSITORIO IX:

Se mantendrá el sistema de órdenes especiales para comprar sin impuesto. Una vez que se ponga en práctica el mecanismo de devolución expedita de devolución del crédito, este sistema dejará de aplicarse.

TRANSITORIO X: Se establece la canasta básica.

2.- CRITERIOS NOVEDOSOS A NIVEL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

FALTANTES DE INVENTARIOS

BASE NORMATIVA:

“Artículo 2º- Objeto. (Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas):

*(...) se debe aplicar el impuesto, sobre el **valor de los faltantes de mercancías gravadas**, que surjan con motivo de la toma de inventarios y sobre el valor de las permutas de mercancías o servicios gravados que los contribuyentes efectúen.” (El resaltado no es del texto original)*

2.- CRITERIOS NOVEDOSOS A NIVEL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

FALTANTES DE INVENTARIOS:

“Artículo 3: Hecho Generador.- (Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas)

*(...) d) **Los faltantes de mercancías gravadas establecidos con motivo de la toma de inventarios practicados, que se concretan en la fecha en que se hacen los asientos contables o en el período fiscal en que los establezca la Administración Tributaria.**” (El resaltado no es del texto original)*

FALTANTES DE INVENTARIOS:

Interpretación de la Administración Tributaria en relación con faltantes justificados:

Eran considerados como formas de **AUTOCONSUMO** y gravados conforme a los artículos 3 inciso ch de la Ley y 17 del Reglamento:

“ARTICULO 3º.- Hecho generador. (Ley del Impuesto General sobre las Ventas)

El hecho generador del impuesto ocurre:

*(...) ch) En el **uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes**, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa.” (El destacado no es del texto original)*

FALTANTES DE INVENTARIOS:

“Artículo 17.- Ventas de mercancías o servicios: (Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas)

*(...) En las situaciones indicadas en los incisos ch) y d) del artículo 3º de este Reglamento, la base sobre la cual se determina el débito fiscal, **es el precio de adquisición o de costo de la mercancía o servicio**, según corresponda.” (El destacado no es del texto original)*

FALTANTES DE INVENTARIOS:

Interpretación de la Administración Tributaria en relación con los faltantes NO justificados,

Son considerados **“ventas informales de mercancías”**.
Encuadrarían dentro del artículo 3 de la Ley bajo el supuesto genérico de transferencia de mercancías y el gravamen se establece sobre el **precio normal de venta**:

“ARTICULO 3º.- Hecho generador.

El hecho generador del impuesto ocurre:

a) En la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero.”

FALTANTES DE INVENTARIOS:

“ARTICULO 11.- Base imponible en ventas de mercancías.

*En las ventas de mercancías el impuesto se determina **sobre el precio neto de venta**, que incluye para estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando las mercancías de que se trate estén afectas a este impuesto.”* (El destacado no es del texto original)

FALTANTES DE INVENTARIOS:

Consecuencias de la asimilación al Autoconsumo:

- No reconocimiento del crédito fiscal, por considerarse al contribuyente como consumidor final (***oficio 146-2009 del 25 de marzo de 2009***), o el último en la cadena de ventas:

Oficio No. 336-2009 del 22 de junio de 2009: “*Cuando el contribuyente no puede repercutir el impuesto por el hecho del hurto o robo de la mercancía, éste debe soportar el pago del mismo, porque en estos casos se convierte en el consumidor final, pero no en el sentido de que él haya consumido la mercancía, porque entonces ciertamente se caería en el contrasentido que apunta el consultante (...) sino porque él es la última persona en la cadena de ventas y como tal debe pagar el impuesto.*” (El destacado no es del texto original)

FALTANTES DE INVENTARIOS:

En el caso de los faltantes NO justificados, el criterio continuaba igual: Se asimilan a ventas normales de mercancías y se cobraba el impuesto respectivo (***oficio 146-09 del 25 de marzo de 2009, oficio 235-2010 del 11 de marzo de 2010***)

Oficio 146-09:

“Si existe un faltante de mercancías inventariadas y no existen pruebas que indiquen a qué se debe el faltante se presume que la mercancía que falta, fue vendida”

FALTANTES DE INVENTARIOS:

Cambio de criterio en relación con los faltantes justificados : (oficios DGT 235-2010, 242-2010 Y DGT 07-2011)

Recientemente, la Administración Tributaria varió el criterio que en relación con los faltantes de inventario cuando éstos pueden ser justificados y emitió el **Criterio Institucional No. DGT-CI-07-2011 del 7 de marzo del 2011**, en el cual rompe con la presunción de que un faltante de inventario justificado implica una forma de AUTOCONSUMO del bien, convierte al contribuyente en consumidor final y se verifica el hecho generador del impuesto.

Consecuencia: No se exige la devolución del crédito fiscal al Fisco a través del cobro del impuesto.

FALTANTES DE INVENTARIOS:

Criterio en relación con los faltantes NO justificados:

El criterio de la Administración Tributaria no ha variado y en relación con éstos continúa existiendo la presunción de que dicha mercancía fue vendida , en cuyo caso, si existe un faltante de mercancía inventariado y no existen pruebas de que ésta fue destruida o robada, se daría el hecho generador del impuesto y deberá considerarse dicho faltante como gravado sobre la base del precio normal de venta. (***oficio 007-2011 del 14 de enero de 2011***).

FALTANTES DE INVENTARIOS:

Extralimitación de la norma reglamentaria:

La Administración Tributaria en algunos de sus oficios ya había admitido (***No. 336-2009 del 22 de junio del 2009***) que los artículos reglamentarios 2 último párrafo y 3 inciso d) podrían haberse extralimitando. No obstante, estableció (***242-2010 del 16 de marzo de 2010 y 09-2011 del 14 de enero de 2011***) que dicha entidad se encontraba obligada a su aplicación debido a que dichas normas forman parte del bloque de legalidad y en virtud del Principio de Inderogabilidad del Reglamento, no puede apartarse de éstas.

FALTANTES DE INVENTARIOS:

Pruebas idóneas:

NO es posible establecer de antemano a qué tipo de prueba podría recurrirse, pues ello dependerá de las valoraciones y elementos de juicio que tengan a mano los encargados de en ese momento de llevar a cabo la auditoría fiscal (***oficio número 336-2009 de 22 de junio de 2009***).

En todo caso, siempre que en criterio de esa Dirección se logre demostrar que efectivamente existió el faltante por alguna causa, delito y que no fue consumida por el contribuyente, éste no se considerará gravado (***oficio 242-2010 de 16 de marzo de 2010***).

2.- CRITERIOS NOVEDOSOS A NIVEL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Normas involucradas:

- Artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas
- Artículos 1.9, 1.10 y 1.18 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, que corresponden a las definiciones de *“incorporación en la producción”*, *“insumos”* y de *“utilización física”*.
- Artículo 21 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, específicamente en su párrafo noveno.

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

“ARTICULO 14.- Determinación del impuesto.

(...) 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 concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos **directamente incorporados o utilizados en forma directa** en la producción del bien o la prestación de servicios gravados. El crédito fiscal procede en el caso de adquisición de mercancías **que se incorporen físicamente** en la elaboración de bienes exentos del pago de este impuesto, así como sobre la maquinaria y equipo **que se destinen directamente para producir** los bienes indicados. Asimismo, el crédito fiscal se otorgará sobre la adquisición de mercancías **que se incorporen físicamente en la producción** de bienes que se exporten exentas o no del pago de este impuesto.” (El destacado no corresponde al texto original)

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Artículo 1. 9 del Reglamento: (Definición del concepto de “Incorporación”, primer párrafo.)

"Incorporación", "incorporación en la producción". Es la unión, mezcla o combinación de dos o más mercancías que dan origen a otro producto de características diferentes; se incorporan en la producción las materias primas y productos intermedios.(...)"

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Artículo 1.10 del Reglamento: (Definición de Insumos)

*“Son los bienes intermedios y finales **que se incorporan** al bien producido o fabricado y también aquellos **que se utilizan** en la producción o fabricación de éste, que no pueden imputarse directamente a su costo, tales como grasas, aceites, lubricantes, artículos de limpieza para maquinaria, cepillos, agujas, filtros, **embalajes, enfundajes, etc.(...)**” (El destacado no es del texto original).*

Artículo 1. 18 del Reglamento: (Definición de Utilización Física)

*“Es el acto **de emplear** equipos, máquinas, enseres, herramientas, combustibles, lubricantes, energía,etc., directamente en el proceso de producción de bienes o servicios.” (El destacado no es del texto original).*

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Artículo 1. 9 del Reglamento: (Definición Completa)

9) "Incorporación", "incorporación en la producción". Es la unión, mezcla o combinación de dos o más mercancías que dan origen a otro producto de características diferentes; se incorporan en la producción las materias primas y productos intermedios. **También existe incorporación en el caso de envases o empaques que se utilicen directamente en el producto por razones de presentación, conservación o higiene.** (El destacado no corresponde al texto original)

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Artículo 21 del Reglamento, párrafo 9º:

*“ (...) Cuando el contribuyente fabrique mercancías cuya venta está exenta, en cuanto a éstas procede el crédito fiscal del impuesto pagado sobre los bienes que se incorporen físicamente en su elaboración y el pagado **sobre insumos, tales como envases, empaques, embalajes, enfardajes**, búnker, diesel, gas y energía eléctrica. Así mismo, procede el crédito fiscal por el impuesto pagado que corresponda a la adquisición de la maquinaria y el equipo destinado directamente para producir dichas mercancías. (El destacado no corresponde al texto original)*

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Artículo 14: Determinación del impuesto: (Ley de Impuesto General Sobre las Ventas)

*“ (...) El crédito fiscal procede en el caso de adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la elaboración de bienes exentos del pago de este impuesto, así como sobre **la maquinaria y equipo** que se destinen directamente para producir los bienes indicados”. (El destacado no corresponde al texto original)*

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Resolución 19-F-2000 de la SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Doce de enero del dos mil.

1.- El término “*incorporación física*” es típico de los procesos productivos y por tanto, no puede haber “*incorporación física*” de envases en un proceso de comercialización.

2.- La segunda parte de la definición de “*incorporación*” que contiene el inciso 9) del artículo 1º del Reglamento y que hace extensiva la “*incorporación*” a “*...envases o empaques que se utilicen directamente en el producto por razones de presentación, conservación o higiene*”, excede los límites fijados en el artículo 14 de la Ley, por cuanto, un envase o una etiqueta **desde ninguna lógica** puede entenderse “*incorporado*” a un producto. Consecuentemente, resulta inaplicable.

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Criterios interpretativos generales:

Directriz justificativa No. DN-03-04 del 2 de marzo de 2004, en la cual se estableció:

“ El criterio dominante en la interpretación del artículo 14 de la Ley General sobre las Ventas (sic), debe orientarse en los siguientes sentidos:

- 1.- En las etapas de comercialización o de distribución de un bien, no se da la “incorporación “, únicamente se da en las etapas de fabricación, elaboración o industrialización.*
- 2.- Los envases o empaques no se pueden tener como incorporados o mezclados en un producto, toda vez que no forman otro producto de características diferentes.*

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

3.- Resulta inaplicable la segunda frase del inciso 9) del artículo 1 del Reglamento de repetida cita, lo que ocasiona la imposibilidad de aplicar el crédito fiscal por (...)compra de empaques (...).”

Oficio No. DGT 694-04 del 31 de marzo de 2004,

Dirección General de Tributación comunicó formalmente a todos los directores y gerentes de las diferentes áreas que procedieran a aplicar lo establecido en la Ley. No habría reconocimiento en la etapa de comercialización, sino sólo en la de industrialización, por ser sólo ahí factible la incorporación.

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Posición actual de los Tribunales de Justicia:

Resolución 47-2011. Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda. Sección Quinta.

- Se aparta de la sentencia 19-F-2000 de la Sala Primera de la Corte. No la considera vinculante. No hay contradicción de las normas reglamentarias 1.9 y 21 con el artículo 14 de la Ley. En su criterio, la norma establece un sistema diverso de aplicación del crédito dependiendo de si trata de bienes gravados, exentos o de exportaciones.
- La regla general de aplicación para los bienes NO exentos, se establece en la primera parte del artículo. Es muy amplia, sin restricciones (*prácticamente basada en un principio “incorporación financiera”*).

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Resolución 47-2011. Tribunal Contencioso Administrativo

- El requisito de la incorporación de mercancías se establece en el caso de los bienes exentos, *así como sobre la maquinaria y equipo que se destinen directamente para producir los bienes indicados.*
- El tercer supuesto son los bienes destinados a la exportación exentos o no. Igual se exige incorporación física en la producción.

En cuanto al fondo:

- La Ley NO exige el requisito de la incorporación en el reconocimiento del crédito para las mercancías gravadas, pero en este caso concreto **SÍ hubo** incorporación del material de empaque al proceso productivo.

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Resolución 47-2011. Tribunal Contencioso Administrativo

- El caso se refiere al proceso productivo de bebidas carbonatadas y fue posible demostrar que el envase formaba parte del proceso industrialización pues el gas tiene que estar confinado herméticamente a presión ya que de lo contrario, sin el envase se detiene el proceso productivo pues el gas se evapora.
- Lo anterior rompe con la “presunción” de la Administración Tributaria de que no puede haber incorporación de los envases o material de empaque en los procesos productivos en los términos de la definición del artículo 1.9 del Reglamento.

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Sentencia No. 98-2011 del Tribunal Contencioso Administrativo. Sección Sexta de las ocho horas diez minutos del quince de abril de dos mil once:

- Busca la anulación de la resolución número 066-P-2009 de 11.30 horas de 12 de marzo de 2009 del Tribunal Fiscal Administrativo, en la que se confirmó el criterio de la Administración de Grandes Contribuyentes en perjuicio de una Cooperativa de Productores de Leche, en relación con el rechazo de créditos fiscales aplicados por impuesto de ventas pagado en la compra de repuestos y servicios de reparación utilizados en una planta de tratamiento de las aguas residuales, por considerar que no participaba directamente en el proceso de producción de bienes.

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Sentencia No. 98-2011 del Tribunal Contencioso Administrativo.

- El Tribunal Contencioso consideró que el hecho de que el tratamiento de las aguas residuales se sitúe en la última etapa del proceso productivo no desmerece la condición de componente integral de dicho proceso.
- Las normas legales no pueden interpretarse en un sentido limitativo tal, que sólo reduzcan el crédito fiscal al hecho de que se incorporen o utilicen directamente en la producción de mercancías.
- La “*incorporación física*” NO es una operación mecánica de unión, mezcla o combinación de dos o más mercancías para obtener un producto final. Es el “*destino directo*”, que se le dé a dichas mercancías, maquinaria o equipo, a producir dichos bienes. Es la necesaria inserción de éstos en el proceso productivo en una relación inmediata y directa.

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Consecuencia a nivel de la Dirección General de Tributación, de los criterios judiciales emitidos:

Emisión del Criterio Unificado sobre Créditos en el Material de Empaque del 27 de junio de 2011:

*“ (...) vistas las recientes resoluciones de la jurisdicción ordinaria (...) visto igualmente que los y las legisladoras han asumido para su estudio una reforma al impuesto sobre las ventas para, entre otras cosas, cambiar el criterio de acreditación de incorporación física a incorporación financiera (...) , hemos tomado la decisión de realizar **un estudio profundo** sobre el tema, que pretende:*

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

1. *Entender si la jurisprudencia reciente es suficiente **para cambiar de criterio** y admitir los créditos por empaques y similares.*
2. *Si para hacer tal viraje de posición de la DGT, se requiere **cambiar el Reglamento** de la Ley o no.*
3. *Entender los efectos que eventualmente podría tener en la **recaudación** tal cambio y dimensionar sus efectos en el **presupuesto nacional** para advertir a las autoridades competentes sobre su potencial efecto.*

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

- 4. Analizar, desde la perspectiva de incidencia del tributo, si el reconocimiento del crédito redundaría o se traduciría en una **reducción del precio final** al consumidor o en una **mejoría del margen de utilidad**, lo que implicaría **acciones de control** en materia de impuesto de renta.*
- 5. Entender los efectos que un cambio de posición tiene en el **sistema de autorización para no soportar el impuesto** en el caso de los exportadores y los empresarios que producen productos exentos del título IV.*

CRÉDITOS EN MATERIAL DE EMPAQUE

Consecuencia a nivel de la Dirección General de Tributación, de los criterios judiciales emitidos:

Acciones prácticas tomadas al respecto:

- 1- Este tema se excluyó de las áreas de riesgo objeto de revisión en las actuaciones fiscalizadoras,
- 2.- En relación con los ajustes que ya fueron notificados no se dictará resolución determinativa hasta tanto no se genere el nuevo criterio institucional
- 3- Continuará sin otorgarse autorizaciones para compras previas sin impuesto, por los créditos para exportación y ventas exentas.

2.- CRITERIOS NOVEDOSOS A NIVEL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

1.-Oficio No. DGT-557-2010 del 19 de julio de 2010: Se analiza la posibilidad de aplicar el crédito fiscal generado en la importación de equipo gravado, en el mes en el cual se realizó la importación respectiva, a pesar de que en dicho mes no se reportaran ingresos producto del servicio de telefonía celular.

2.- Oficio No. DGT-376-2011 del 24 de junio de 2011: Se analiza si los servicios de alquileres de co-ubicación , tránsito red fija a red celular, interconexión interna por cada E1, acceso a puerto fast Ethernet, enlace acceso a internet e interconexión interna path cord que el ICE, se encuentran gravados con el impuesto general sobre las ventas.

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

1.- Oficio No. DGT-557-2010 del 19 de julio de 2010:

Artículos en los que se fundamenta el criterio expresado en la consulta:

- *“Artículo 14: Determinación del impuesto:
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**” (El destacado no es del texto original)*
- *Artículo 21 del Reglamento que establece:
“Las compras y adquisiciones deben ser realizadas **en el período fiscal al que corresponda la declaración.**” (El destacado no es del texto original)*

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

En su respuesta, la Administración Tributaria realiza un análisis en torno a la procedencia de los créditos fiscales en el caso de la **maquinaria y equipo “utilizados físicamente” para llevar a cabo la prestación del servicio gravado de telefonía celular,** para ello se remite a otro oficio, a saber el No. 597-07 del 13 de abril del 2007 en el cual se expusieron algunos argumentos relacionados con este tema, del cual se extraen los siguientes comentarios:

- El principio inspirador en materia de créditos fiscales es de “*incorporación física*” el cual está desarrollado en el artículo 1 punto 9 del Reglamento

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

1.- Oficio No. DGT-557-2010 del 19 de julio de 2010:

- Sin embargo, el artículo 21 del Reglamento al desarrollar la norma legal, introdujo el concepto de “*utilización física*” que no tiene contenido técnico en la estructura del impuesto, pero viene a ampliar el concepto de crédito fiscal y por tanto resulta relevante.
- Ambos conceptos se utilizan en forma diferenciada lo que crea una extensión en la aplicación del crédito fiscal no sólo a la “*incorporación física*” sino también al “*uso de máquinas y equipos, enseres y herramientas en el proceso de producción de mercancías y servicios*” que no se incorporan pero se utilizan físicamente.

-
- Considerando que la regulación de los créditos fiscales es “*Reserva de Ley*”, no debería aceptarse un crédito basándose en el criterio de “*utilización física*”, sin embargo en virtud del “Principio de Inderogabilidad singular del Reglamento”, se acepta limitándolo a la indicación taxativa del artículo 1.18, lo que abarcaría equipos, máquinas, enseres, herramientas, combustibles, lubricantes, energía.
 - En relación con la pregunta principal, la Administración Tributaria contesta que lo procedente es hacer **el registro de los créditos fiscales en el mes en que fueron adquiridas las compras**, aún cuando la determinación del impuesto correspondiente de dicho mes sea cero, por no existir débito fiscal. **Se debe aplicar el crédito correspondiente a la importación del equipo gravado, en el mes de la importación**, aunque no se declaren ingresos como producto del servicio mencionado.

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

1.- Oficio No. DGT-557-2010 del 19 de julio de 2010:

El oficio establece la forma de calcular el **débito fiscal** en caso del servicio de telefonía celular, bajo diferentes supuestos según impliquen la transferencia *de los teléfonos celulares*:

- Cuando el cliente sea el que aporte el teléfono celular o equipo de telefonía, el débito fiscal se generará sólo por el monto cobrado por el servicio como tarifa establecida,
- Cuando la empresa de telefonía aporte el equipo, el débito se genera por el monto cobrado por el servicio como tarifa establecida, siempre y cuando dichos equipos sean propiedad exclusiva de ella y no se transfiera la propiedad a sus clientes.

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

- En caso de que la empresa de telefonía transfiera la propiedad del equipo a los clientes a los cuales presta el servicio gravado, se hará necesario desglosar en la facturación respectiva, los débitos por concepto del impuesto cobrado tanto por el servicio de telefonía y otros relacionados, como por la venta del equipo, porque en este caso no se consideraría la venta del equipo como parte del servicio gravado, sino como una mercancía para la venta por parte de la consultada.

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

2.- Oficio No. DGT-376-2011 del 24 de junio de 2011

- En este oficio se hace referencia a ciertos servicios que la consultante adquiere, en relación con los cuales consulta **si procede el cobro del impuesto general sobre las ventas** por considerarse servicios de telecomunicaciones (*co-ubicación, tránsito de red fija a red celular, acceso a puerto fast Ethernet, enlace acceso a internet, interconexión interna patch cord, e interconexión interna por cada E1*).
- La Dirección General de Tributación concluyó que todas las referidas prestaciones constituían servicios gravados, ubicados dentro del inciso g) del artículo 1 de la Ley, **comprendidos dentro de la categoría de “similares”**,

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

2.- Oficio No. DGT-376-2011 del 24 de junio de 2011

- El criterio de la Administración es que el legislador grava las comunicaciones **en forma genérica**, dejando abierta la norma para que se aplique a aquellas comunicaciones que se brinden por medios similares o telemáticos, que sean propios de lo que se entiende como telecomunicación.
- Se realizó un análisis de si el término “*similares*”, podría considerarse inconstitucional por una violación al principio de Reserva de Ley.

2.- Oficio No. DGT-376-2011 del 24 de junio de 2011

Se analizó el Fallo No. 2001-05416 de la Sala Constitucional y se llegó a las siguientes conclusiones:

- La doctrina constitucional y la jurisprudencia de la Sala admiten la posibilidad de que opere dentro de ciertos límites razonables una "*delegación relativa*", la cual constituye un mecanismo válido siempre que se haga dentro de ciertos límites razonables y se señalen en la Ley los márgenes del tributo respectivo.
- La indicación taxativa de todas las actividades gravables con carácter de "*numerus clausus*" **no es la mejor técnica para estructurar el hecho generador en el Derecho tributario**, el cual debe acudir con mucha frecuencia a conceptos jurídicos indeterminados.

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

2.- Oficio No. DGT-376-2011 del 24 de junio de 2011

- De conformidad con el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios la analogía es un procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones. En consecuencia, utilizar el concepto de "*similares*" no resulta en sí mismo un método inconstitucional.
- Se advierte, que todo acto de la administración tributaria que integre el concepto, estará sujeto a control de legalidad y exigirá un acto fundamentado que conduzca a ese resultado.

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

2.- Oficio No. DGT-376-2011 del 24 de junio de 2011

Justificación técnica de la asimilación:

- Las prestaciones que la empresa contrata con el tercero, requieren la utilización de una serie de equipos y conexiones necesarias para que el proceso de telecomunicación se lleve a cabo, sea en su modalidad de internet o telefonía.
- El tercero proveedor de los servicios contratados, requiere de cada uno de esos implementos para finalmente proporcionar al intermediario del servicio la posibilidad de brindarlo al consumidor o usuario final o usuario.

SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

2.- Oficio No. DGT-376-2011 del 24 de junio de 2011

- Cada uno de esos implementos propios del protocolo de telecomunicaciones, es requerido para lograr la telecomunicación, **no siendo posible separar el equipo necesario para la telecomunicación, del servicio de telecomunicación que el proveedor le proporciona al intermediario del servicio de telecomunicaciones.** De manera que la prestación que realiza el proveedor **constituye un todo** –el servicio de telecomunicaciones– y no, el arrendamiento de equipo por una parte, y la prestación de servicios, por otra parte.
- Finalmente todos los servicios descritos, constituyen componentes del servicio de telecomunicaciones y por ser tales están sujetos al impuesto de ventas.

MUCHAS GRACIAS