

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: TRATAMIENTO FISCAL A A BIENES CAPITAL.

RESUMEN: El presente trabajo aborda el tema del tratamiento fiscal en la venta de bienes de capital, incluyendo: concepto de venta, hecho generador del impuesto sobre las ventas, de los contribuyentes y declarantes, de las exenciones y de la tasa del impuesto, entre otros.

Índice de contenido

NORMATIVA.....	2
LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS.....	2
CONCEPTO DE VENTA.....	2
HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.....	3
DE LOS CONTRIBUYENTES Y DE LA INSCRIPCIÓN.....	4
OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y DECLARANTES.....	5
DE LAS EXENCIONES Y DE LA TASA DEL IMPUESTO.....	6
DE LA BASE DE IMPOSICIÓN.....	7
DE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DE LA LIQUIDACIÓN Y PAGO.....	8
REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS	10
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	15
REGLAMENTO A LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	17
DIRECTRIZ INTERPRETATIVA	18
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN.....	23
ARRENDAMIENTO DE BIENES DE CAPITAL.....	23

NORMATIVA

LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS¹

CONCEPTO DE VENTA

ARTICULO 2°.- Venta.

Para los fines de esta ley se entiende por venta:

- a) La transferencia del dominio de mercaderías.
- b) La importación o internación de mercancías en el territorio nacional.
- c) La venta en consignación, el apartado de mercancías, así como el arrendamiento de mercancías con opción de compra.
(Así reformado por el artículo 20 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1° de agosto de 1995)
(Interpretado por el artículo 18 del Decreto Ejecutivo N° 30389 del 2 de mayo del 2002, Reglamento para el Tratamiento Tributario de Arrendamientos Financieros y Operativos, en el sentido de que la expresión "arrendamiento con opción de compra", para todos los fines tributarios debe entenderse referida al arrendamiento tributario)
- ch) El retiro de mercancías para uso o consumo personal del contribuyente.
- d) La prestación de los servicios a que se refiere el artículo anterior.
- e) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de mercancías, independientemente de

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

sunaturalaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes.

HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

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.

b) En las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda.

c) En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero.

(Así reformado por el artículo 21 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

ch) En el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa.

d) En las ventas en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso.

(Así adicionado este inciso por el artículo 21 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

DE LOS CONTRIBUYENTES Y DE LA INSCRIPCIÓN

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

ARTICULO 4º.- Contribuyentes y declarantes.

Las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios en forma habitual, son contribuyentes de este impuesto.

Asimismo, las personas de cualquier naturaleza, que efectúen importaciones o internaciones de bienes, están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de esta Ley.

Además, son declarantes de este impuesto las personas, físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas por exportaciones.

Todos los exportadores, contribuyentes o no contribuyentes de este impuesto, están obligados a presentar declaraciones.

Se crea el régimen de tributación simplificada para pequeños contribuyentes, conforme se establece en los artículos 27, 28, 29 y 30 de esta Ley.

Estos contribuyentes deberán llevar registros contables especiales, en la forma y las condiciones que se determinen en el Reglamento de la presente Ley.

(Así reformado por el artículo 22 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1º de agosto de 1995)

ARTICULO 5º.- Inscripción.

Al iniciar sus actividades gravadas, las personas o las entidades a las que se refiere el artículo anterior deben inscribirse en el registro de contribuyentes que deberá llevar la Administración Tributaria. Las personas o las entidades que no hayan solicitado la inscripción serán inscritas de oficio por esa Administración Tributaria.

(Así reformado por el artículo 22 de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535 de 1º de agosto de 1995)

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponderles, las personas que no cumplan con las obligaciones de inscribirse quedan obligadas, de todas maneras, al pago del impuesto, y no tendrán derecho a devolución o crédito por el impuesto pagado sobre la existencia de mercancías que mantengan en inventario a la fecha de su inscripción como contribuyentes.

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y DECLARANTES

ARTICULO 8°.- Obligaciones de los contribuyentes y declarantes.

En todos los casos, los contribuyentes y los declarantes están obligados a extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en las ventas de mercancías o por los servicios prestados. En esos documentos, deben consignar su número de inscripción y anotar, por separado, el precio de venta, el impuesto correspondiente y los demás datos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley. No obstante, la Administración Tributaria queda facultada para eximir de esta obligación a los contribuyentes y declarantes, en casos debidamente justificados por los interesados, siempre que se trate de ventas a personas que no sean contribuyentes de este impuesto. Los contribuyentes y los declarantes deberán llevar registros contables en la forma y las condiciones que se determinen en el Reglamento.

Asimismo, los contribuyentes deben consignar su número de inscripción en toda declaración, comprobante de depósito y comunicación que presenten o dirijan a la Administración Tributaria.

(Así reformado por el artículo 23 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1° de agosto de 1995, el cual, al modificarlo, lo reproduce íntegramente, incluyendo la denominación y estructura del artículo)

DE LAS EXENCIONES Y DE LA TASA DEL IMPUESTO

ARTICULO 9.- Exenciones

Están exentas del pago de este impuesto, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria; los reencauches y las llantas para maquinaria agrícola exclusivamente; los productos veterinarios y los insumos agropecuarios que definen, de común acuerdo, el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda; asimismo, 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 25 kw/h; cuando el consumo mensual exceda los 250 kw/h, el impuesto se aplicará al total de kw/h consumido.

Asimismo quedan exentas las exportaciones de bienes gravados o no por este impuesto y la reimportación de mercancías nacionales que ocurren dentro de los tres años siguientes a su exportación.

(Así reformado por el artículo 26 de la ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992)

Se exonera del pago del impuesto sobre las ventas, la venta o entrega de productos agropecuarios o agroindustriales orgánicos, registrados y certificados ante la entidad correspondiente.

(Así adicionado el párrafo anterior por el artículo 36 de la ley N° 8542 del 27 de setiembre del 2006)

ARTICULO 10.- Tarifa del impuesto.

La tarifa del impuesto es del quince por ciento (15%) para todas las operaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de esta ley.

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Esta tarifa regirá durante dieciocho meses, al cabo de los cuales se reducirá al trece por ciento (13%).

Al consumo de energía eléctrica se le aplicará la tarifa arriba mencionada, con excepción del consumo de energía eléctrica residencial, cuya tarifa será permanentemente de un cinco por ciento (5%).

(Así reformado por el artículo 2 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 de 14 de setiembre de 1995)

(NOTA: de acuerdo con el párrafo tercero del artículo 42 de la Ley Forestal No.7575 del 13 de febrero de 1996, la MADERA pagará un impuesto de ventas igual al impuesto general de ventas menos tres puntos porcentuales)

DE LA BASE DE IMPOSICIÓN

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.

No forman parte de la base imponible:

- a) Los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales y se consignen por separado del precio de venta en la factura respectiva.
- b) El valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas de mercancías gravadas, siempre que sean suministrados por terceras personas y se facturen y contabilicen por separado.
- c) Los gastos financieros que se facturen y contabilicen por separado.

Se faculta a la Administración Tributaria, para determinar la base imponible y ordenar la recaudación del impuesto en el nivel de las fábricas, mayoristas y aduanas, sobre los precios de venta al consumidor final, en el nivel del detallista, en las mercancías en

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

las cuales se dificulte percibir el tributo. El procedimiento anterior deberá adoptarse mediante resolución razonada, emitida por la Administración Tributaria y deberá contener los parámetros y los datos que permitan a los contribuyentes aplicar correctamente el tributo.

Para determinar la base imponible, la Administración Tributaria estimará la utilidad con base en un estudio que realizará a las empresas líderes en el mercado de los respectivos productos.

(Así reformado el penúltimo párrafo y adicionado el último por el artículo 24 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1° de agosto de 1995)

DE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO DE LA LIQUIDACIÓN Y PAGO

ARTICULO 14.- Determinación del impuesto.

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

El débito fiscal se determina aplicando la tarifa de impuesto a que se refiere el artículo 10 de esta Ley al total de ventas gravadas del mes correspondiente.

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 se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones que

realice durante el mes correspondiente. 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

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

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.

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

El crédito fiscal por compras locales debe estar respaldado por facturas o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria.

(Así reformado su último párrafo por el artículo 25 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1° de agosto de 1995)

(Así reformado su párrafo tercero por el artículo 15 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001)

ARTICULO 15.- Liquidación y pago.

Los contribuyentes citados en el artículo 4 de esta Ley, deben liquidar el impuesto a más tardar el decimo quinto día natural de cada mes, mediante declaración jurada de las ventas correspondientes al mes anterior. En el momento de presentarla, debe pagarse el impuesto respectivo. La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando no se pague el impuesto o cuando la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal represente un saldo en favor del contribuyente.

El impuesto o, en su caso, las declaraciones deben pagarse o presentarse en los lugares que designe la Administración Tributaria a los contribuyentes. Mientras no se haya efectuado la desinscripción de un contribuyente, la obligación de presentar la declaración se mantiene, aun cuando por cualquier circunstancia no exista la obligación de pagar el impuesto. Los contribuyentes, que tengan agencias o sucursales dentro del país, deben presentar una sola declaración que comprenda la totalidad de las operaciones

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

realizadas por tales establecimientos, y las correspondientes a sus casas matrices.

(Así reformado por el artículo 25 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1° de agosto de 1995)

(Así reformado por el artículo 15 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001)

ARTICULO 17.- No gravamen a las mercancías exentas.

En ningún caso las mercancías a que se refiere el artículo 9° de esta ley deberán gravarse con impuestos selectivos de consumo.

REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS ²

Del Objeto y del Hecho Generador

Artículo 2°.- Objeto. El impuesto es general tratándose de las ventas de mercancías y específico en el caso de la prestación de los servicios indicados en el artículo 1° de la ley y en ambos casos, se aplica a las operaciones gravadas que se efectúen en el territorio nacional, destinadas al uso o consumo en el mercado interno.

"Cuando se realicen compras de mercancías usadas en el mercado nacional a no contribuyentes del impuesto de ventas, no procede el cobro de este impuesto al adquirente; en consecuencia, al no ser posible la aplicación del crédito fiscal, la venta posterior de esas mercancías no estará sujeta al Impuesto General sobre las ventas.

Asimismo, no estarán sujetas a este impuesto, aquellas mercancías usadas adquiridas sin el pago del respectivo impuesto de ventas, aun cuando provengan de contribuyentes, que en aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, no hayan soportado el respectivo

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

cobro de impuesto".

Para que el impuesto recaiga sobre el valor agregado por las empresas que revistan la condición de contribuyentes, se admite deducir del impuesto total que resulte sobre las ventas efectuadas en el período fiscal correspondiente, el tributo pagado sobre las adquisiciones realizadas en el mismo período fiscal, de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 14 de la ley.

Además de las situaciones indicadas en el artículo 2° de la ley, procede aplicar el impuesto sobre el valor de los servicios gravados consumidos por los propios contribuyentes que los suministran, así como sobre el precio de venta de mercancías afectadas al impuesto adquiridas o producidas por ellos, que destinen a su uso o consumo.

Asimismo 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.

(Adicionado - párrafo final- por el artículo 1° del Decreto N° 19217 de 11 de setiembre de 1989).

(Así reformado por el artículo 1 del decreto Ejecutivo N° 29950 de 23 de octubre del 2001, mediante el cual se le elimina el párrafo quinto y se agregan dos párrafos posteriores al primero)

Artículo 3: Hecho Generador.- El impuesto tiene como hecho generador:

a) La transferencia de dominio de mercancías nuevas o usadas, a título oneroso o gratuito, así como el arrendamiento con opción de compra, la permuta y, en general, cualquier otra forma jurídica que se adopte con la finalidad última de transferir el dominio de mercancías; todo ello con independencia de las condiciones de pago pactadas por las partes contratantes. La obligación queda perfeccionada en la fecha de facturación o entrega de las mercancías, el acto que se realice primero.

(Interpretado Tácitamente por el artículo 18 del Decreto

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

Ejecutivo N° 30389

del 2 de mayo del 2002, Reglamento para el Tratamiento Tributario de Arrendamientos

Financieros y Operativos, en el sentido de que la expresión "arrendamiento con opción de compra", para todos los fines tributarios debe entenderse

referida al arrendamiento tributario)

b) La prestación remunerada o gratuita de servicios gravados, incluyendo la permuta, la dación en pago y, en general, toda contratación que tenga por fin último suministrar servicios gravados con independencia de su designación y naturaleza jurídica, así como respecto a las condiciones de pago acordadas por las partes contratantes. La obligación queda perfeccionada en la fecha de la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero.

c) La importación o internación de mercancías gravadas, que ocurre en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, respectivamente.

ch) El uso o consumo por el contribuyente de mercancías o servicios gravados, que ocurre en la fecha en que tales actos tienen lugar.

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.

e) En la venta en consignación en la fecha en que el consignatario retira la mercadería.

f) En los apartados de mercadería, en el momento en que la mercadería queda apartada.

(Así reformado por el artículo 2° del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

De los Contribuyentes y Declarantes

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Artículo 8°.- Contribuyentes. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley, son contribuyentes de este impuesto las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios gravados en el mercado interno, en forma habitual.

También son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que lo sean del impuesto selectivo de consumo, así como todos los importadores y fabricantes de mercancías cuya venta está gravada. (Así reformado por el artículo 3° del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

De la Base del Impuesto

Artículo 17.- Ventas de mercancías o servicios: En las ventas de mercancías el impuesto debe cobrarse sobre el precio neto de venta, que incluye los impuestos selectivos y específicos de consumo, independientemente de que la operación sea al contado o al crédito, el cual se establecerá, de acuerdo con el artículo 11 de la ley, deduciendo del precio real de venta: los descuentos aceptados en las prácticas comerciales; el valor de los servicios exentos que se presten con motivo de ventas de mercancías gravadas, siempre que sean suministrados por personas ajenas al contribuyente, respaldados por comprobantes

fehacientes y que se facturen y contabilicen por separado del precio de venta de las mercancías vendidas; los intereses que se cobren separadamente del precio de venta sobre los saldos insolutos que no podrán exceder de las tasas de interés fijados por el Banco Central de Costa Rica, para cada caso.

Tratándose de servicios gravados, también forman parte del precio neto de venta el valor de las mercancías gravadas o exentas y el de los servicios exentos, que se le incorporen; además, cualquier otro tributo que recaiga sobre dichos servicios gravados.

En los arrendamientos con opción de compra la referida base será

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

el valor de mercado de la mercancía correspondiente.

En los casos de transmisiones de dominio a título gratuito o cuando el precio sea pagado total o parcialmente en especie, la base sobre la cual se establece el débito fiscal, es el precio neto de venta determinado conforme a las normas precedentes, que el contribuyente aplique a sus ventas regulares.

En las situaciones indicadas en los incisos ch) y d) del artículo 3° 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.

Cuando el consumo de energía eléctrica del sector residencial exceda los 250 kW/H mensuales, la tarifa del 5% que recae sobre dicho

consumo se aplicará al total de kW/H mensuales consumidos.

(Adicionado este último párrafo por el artículo 5° del Decreto N° 22592 de 4 de octubre de 1993).

(Interpretado Tácitamente por el artículo 18 del Decreto Ejecutivo N° 30389

del 2 de mayo del 2002, Reglamento para el Tratamiento Tributario de Arrendamientos

Financieros y Operativos, en el sentido de que la expresión "arrendamiento

con opción de compra", para todos los fines tributarios debe entenderse

referida al arrendamiento tributario)

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ³

ARTICULO 59.- Tarifas.

Por el transporte y las comunicaciones se pagará una tarifa del ocho punto cinco por ciento (8.5%).

Por las pensiones, jubilaciones, salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

relación de dependencia se pagará una tarifa del diez por ciento (10%).

Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).

Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).

Por la utilización de películas cinematográficas, películas para televisión, grabaciones, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio de difusión similar de imágenes o sonidos, así como por la utilización de noticias internacionales se pagará una tarifa del veinte por ciento (20%).

Por radionovelas y telenovelas se pagará una tarifa del cincuenta por ciento (50%).

Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales a que se refieren los artículos 18 y 19 de esta ley se pagará una tarifa del quince por ciento (15%), o del cinco por ciento (5%), según corresponda.

No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior -o a las entidades financieras de éstos-, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones. Cuando se trate de arrendamiento por actividades comerciales, se pagará una tarifa

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

del quince por ciento

(15%) sobre los pagos remesados al exterior. La Dirección General de la Tributación Directa reglamentará, en todo lo concerniente, este tipo de financiamiento, por arrendamiento.

Por cualquier otro pago basado en intereses, comisiones y otros gastos financieros no comprendidos en los enunciados anteriores se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).

Por el asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%).

Por cualquier otra remesa de las rentas de fuente costarricense referidas en los artículos 54 y 55 (*) de esta ley, no contempladas anteriormente, se pagará una tarifa del treinta por ciento (30%).

(Así reformado por el artículo 111 de la Ley de Presupuesto No. 7097 de 1° de setiembre de 1988).

(Así modificada su numeración por el artículo 1° de ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que la traspasó del antiguo 54 al actual)

(*) (Así reformado tácitamente por la ley No. 7551 de 22 de setiembre de 1995, que al correr la numeración traspasó los antiguos 49 y 50 a los actuales 54 y 55)

REGLAMENTO A LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ⁴

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Artículo 64.–Retenciones. Las retenciones del quince por ciento (15%) o del cinco por ciento (5%), sobre las utilidades, dividendos o participaciones sociales considerados como retribución a capitales extranjeros que operen en el país, se deben practicar en el momento que se efectúe, ya sea el pago, el crédito o se pongan a disposición de los beneficiarios, personas físicas o jurídicas, el acto que se realice primero.

Están exentos las siguientes entidades y operaciones, del impuesto del quince por ciento (15%) sobre los créditos o pagos por los conceptos que a continuación se detallan:

- a) **Intereses, comisiones y otros gastos financieros.** El préstamo haya sido concedido por bancos del exterior, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como de primer orden, por sus entidades financieras, que normalmente se dedican a efectuar operaciones financieras internacionales, incluidos los pagos efectuados por tal concepto a proveedores del exterior por la importación de mercancías.

- b) **Intereses.** El préstamo haya sido concedido por un banco del exterior, reconocido por el Banco Central de Costa Rica como de primer orden, siempre que estos préstamos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias.

- c) **Arrendamiento de bienes de capital.** Pagos efectuados por empresas domiciliadas en el país a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, siempre que estos bienes sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias. Se entiende por bienes de capital, los muebles necesarios y de uso directo en la explotación de negocios industriales o agropecuarios, a juicio de la Dirección General de Tributación.

Para aplicar esta exención, la Dirección General de Tributación verificará el reconocimiento de bancos del exterior de primer orden por parte del Banco Central de

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Costa Rica. Para tal efecto, podrá disponer la periodicidad y mecanismos por medio de los cuales dicho Banco suministre y mantenga actualizada la información.

(Así reformado por el artículo 1º del decreto ejecutivo N° 32410 del 12 de mayo del 2005)

DIRECTRIZ INTERPRETATIVA

[DIRECCIÓN NORMATIVA DE LA DIRECCIÓN DE TRIBUTACIÓN DIRECTA]⁵

“San José, 24 de julio del 2001

Señores

Gerentes Administraciones Tributarias

S.D.

Estimados señores Gerentes:

El Director General de Tributación, con base en las facultades establecidas en los artículos 2, 6, 7, y 103 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley General del Impuesto General sobre las Ventas; N° 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas y el artículo 45 de la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, N° 7293 de 31 de marzo de 1992, emite la directriz interpretativa DN-21-2001, denominada “Reconocimiento de crédito en el pago del impuesto general sobre las ventas en casos de incumplimiento de contratos de exportación”.

Dr. Adrián Torrealba Navas

Director General de Tributación

Introducción

El sistema del impuesto general sobre las ventas en materia de

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

tratamiento de los bienes de capital se caracteriza por ser de tipo consumo con deducción íntegra e inmediata del capital.

Cuando se importa un bien de capital exento por la existencia legal de una exención con presupuesto de hecho complejo -como es el caso de los contratos de exportación- cuyo hecho legitimador se verifica con posterioridad al hecho generador, se tiene que la obligación tributaria queda en estado de pendencia a la espera de si surge o no el hecho legitimador.

Si no se completa el hecho legitimador, se tiene por configurado el hecho generador en una modalidad gravada, entonces, nace la obligación tributaria pendiente y, en buena teoría, debe liquidarse según la legislación vigente en el momento en el cual se acaeció el hecho generador.

En consecuencia, tratándose del impuesto de ventas y en el supuesto que el bien de capital se destinó efectivamente -no simuladamente- a una actividad cuyas ventas se encontraban sujetas al impuesto -sea en modalidad gravada o exenta (caso de las exportaciones o ventas de bienes de la canasta básica)-, nace el crédito propio de la regulación general de este impuesto, establecido en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.

Tratándose de contratos de exportación en los cuales se otorgan incentivos fiscales, la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, en su artículo 45, establece, por una parte, que en caso de incumplimiento del hecho legitimador de la exención nace la obligación tributaria original; es decir, en el caso de la importación de un bien de capital exento, nace la obligación tributaria del impuesto de ventas cuyo hecho generador es la importación.

Por otra parte, en el mismo texto legal se establecen unas normas especiales que afectan dos elementos del impuesto:

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

- a) la legislación aplicable.
- b) la base imponible.

Así, frente al principio general de que la legislación aplicable debería ser la del momento en que se tiene por acaecido el hecho generador, se establece la especialidad, respecto a que la legislación aplicable es la del momento en que se hace la solicitud de liquidación voluntaria de los impuestos dejados de pagar.

Igualmente, frente a la norma general de que la base imponible del impuesto de ventas en la importación es el valor CIF, se establece la norma especial, respecto a que la base imponible sea el valor depreciado del bien de capital.

Sin embargo, la norma mencionada no establece especialidad alguna ni en cuanto al hecho generador del impuesto de ventas ni en cuanto al derecho de crédito que le es consustancial. En consecuencia, en caso de incumplimiento del hecho legitimador de la exención, nace la obligación tributaria por la importación del bien de capital y, teniendo por demostrado que éste fue destinado efectivamente a la producción de bienes sujetos, sea en modalidad gravada o exenta, también nace el crédito tributario respectivo.

Finalmente, resulta importante señalar que en el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, se ha aclarado que el requisito que se necesita para solicitar la devolución o compensar deudas con base en estos créditos, es que se hayan iniciado actividades y que en los próximos tres meses no se vaya a generar débito suficiente para hacer la compensación a lo interno del impuesto de ventas. No se exige, que se haya agotado la vida útil del bien, ni que, en caso de que no se agote la vida útil de este, deba restituirse lo devuelto o compensado.

Objetivo

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

La presente directriz tiene como objetivo fundamental, instruir a los Gerentes de las Administraciones Tributarias y Coordinadores de las Áreas de Fiscalización, acerca de la correcta aplicación del reconocimiento del crédito en pago del impuesto general sobre las ventas en aquellos casos de incumplimiento de las condiciones fácticas con base en las cuales se otorga la exención en los contratos de exportación.

Responsables

La ejecución de esta Directriz es responsabilidad de los Gerentes de las Administraciones Tributarias , de las Áreas Legales y de los Coordinadores de las Áreas de Fiscalización.

Fundamento normativo

- 1.- Código de Normas y Procedimientos Tributarios; Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1.971 y sus reformas, artículos 2, 6, 7 y 103 inciso e).
- 2- Ley General del Impuesto General sobre las Ventas; N° 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas.
- 3- Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, N° 7293 de 31 de marzo de 1992, artículo 45.
- 4- Reglamento General de Gestión Fiscalización y Recaudación Tributaria, Decreto N° 29264-H de 24 de enero del 2001.

Vigencia

Rige a partir de la fecha de la presente directriz.

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

DN-20-2001 (sic)

"Reconocimiento del crédito pagado por concepto del impuesto general sobre las ventas, en casos de incumplimiento de contratos de exportación"

A partir de la fecha de la presente directriz, en caso de incumplimiento del hecho legitimador de una exención, nace la obligación tributaria, sea el pago del impuesto general sobre las ventas, por la importación del bien de capital y, teniendo por demostrado que éste fue destinado efectivamente a la producción de bienes sujetos al impuesto, sea en modalidad gravada o exenta, también nace el crédito tributario respectivo.

En el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, se ha aclarado que el requisito necesario para solicitar la devolución o compensar deudas con base en estos créditos, consiste en el hecho de que se hayan iniciado actividades y que en los próximos tres meses no se vaya a generar débito suficiente para hacer la compensación al interno del impuesto de ventas. No se exige, que se haya agotado la vida útil del bien, ni que, en caso de que no se agote la vida útil deba restituirse lo devuelto o compensado."

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

ARRENDAMIENTO DE BIENES DE CAPITAL

[DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN]⁶

"Respecto a la segunda consulta planteada, sí debe excluirse del impuesto de remesas al exterior, aquellas sumas de dinero invertidas en arrendamiento de bienes de capital, esta Dirección

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

comparte el criterio externado por el Tribunal Fiscal Administrativo, según el fallo 376-P-01 citado en el escrito de consulta, en el sentido que debe excluirse del impuesto de remesas al exterior, aquellas sumas de dinero invertidas en arrendamiento de bienes de capital, siempre que sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias, comprendiendo en ella, todas las etapas de producción, distribución y venta de producto o mercancía.

FUENTES CITADAS

- 1 LEY 6826. LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS. Costa Rica, de ocho de noviembre de mil novecientos ochenta y dos.
- 2 DECRETO EJECUTIVO N°14082.REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS. Costa Rica, del veintinueve de noviembre de mil novecientos ochenta y dos.
- 3 LEY 7092. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Costa Rica, de veintiuno de abril de mil novecientos ochenta y ocho.
- 4 DECRETO EJECUTIVO N°18445. REGLAMENTO A LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Costa Rica, de nueve de septiembre de mil novecientos ochenta y ocho.
- 5 DIRECCIÓN NORMATIVA DE LA DIRECCIÓN DE TRIBUTACIÓN DIRECTA
- 6 DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN. Oficio N°DGT - 544 -02, de 1 de julio del 2002.