



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: IMPUESTO SELECTIVO DE CONSUMO Y EL IMPUESTO SOBRE LAS
VENTAS

SUMARIO

1. CUESTIONES DOCTRINALES

- a. Concepto de Impuesto
- b. Definición de Impuesto sobre las Ventas
- c. Clasificación del Impuestos sobre las Ventas
 - i. Según su grado de generalidad
 - 1. Imposición con carácter especial
 - 2. Imposición con carácter general
 - ii. Según las operaciones a las que se aplique
 - iii. Según la etapa económica en al que se aplique
 - 1. Sistema de aplicación a una sola etapa
 - 2. Sistema de aplicación a varias etapas
 - a. Sistema acumulativo
 - b. Sistema no acumulativo
- d. Concepto de Impuesto Selectivo de Consumo
- e. Contribuyentes
- f. Cálculo
- g. Período de presentación

2. NORMATIVA APLICABLE

- a. Ley de Impuesto General sobre las Ventas
- b. Reglamento a la Ley de Impuesto General sobre las Ventas
- c. Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos



Selectivos de Consumo

- d. Reglamento a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo
- e. Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias
- f. Impuestos sobre Cigarrillos y Licores para Plan de Protección Social

3. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

- a. Concepto de impuestos y principios del derecho tributario
- b. Actividades sobre las que se aplica el impuesto general sobre las ventas y distinción entre mercadería y servicio
- c. Impuesto general sobre las ventas por su naturaleza no irrespeta los principios de la capacidad económica y de no confiscatoriedad
- d. Concepto y hecho generador del Impuesto Selectivo de Consumo
- e. Bienes afectos al impuesto selectivo de consumo



DESARROLLO

1. CUESTIONES DOCTRINALES

a. Concepto de Impuesto

"El impuesto es una figura que forma parte de un instituto jurídico de mayor amplitud denominado tributo. Según la doctrina moderna, genéricamente hablando, y desde el punto de vista jurídico, el tributo es "...una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público..."¹

b. Definición de Impuesto sobre las Ventas

"Definimos el impuesto sobre las ventas como la exacción en el volumen de los negocios originada por la obligación que tiene el sujeto pasivo, que debe inscribirse en el registro de responsables, de pagar al fisco una cantidad de dinero por la transmisión de bienes muebles corporales no exentos, o por la prestación de servicios (en restaurantes, cantinas, centros nocturnos, sociales, de recreo y similares, de talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos), efectuadas-la transmisión y/o la prestación-en el territorio de la república."²

c. Clasificación del Impuestos sobre las Ventas

i. Según su grado de generalidad

1. Imposición con carácter especial

"Bajo la denominación de "sisas", "exacciones al consumo", "impuestos al consumo específicos, "impuestos especiales sobre las ventas", se conoce aquel gravamen que afecta según la perspectiva de la materia imponible, las transacciones sobre determinados bienes, o productos, generalmente mercadería de lujo o suntuarias."³

2. Imposición con carácter general

"El impuesto a las transacciones también puede tener un carácter general o sea aplicarse a las transacciones de todos los productos y a la prestación de todos los servicios de una empresa. Esta forma de imposición a las transacciones constituye el producto de un proceso evolutivo que parte de la imposición a transacciones particulares para finalmente tomar el carácter general aludido."⁴

ii. Según las operaciones a las que se aplique

"Mirando a la materia imponible del gravamen, podemos decir que el impuesto a las ventas puede recaer sobre las "venta", entendiendo por tal cualquier operación que implique transmisión de dominio d



mercancías, así como sobre los servicios, siendo posible que estos rubros se graven separadamente o conjuntamente."⁵

iii. Según la etapa económica en al que se aplique

1. Sistema de aplicación a una sola etapa

"Se distinguen, en lo fundamental, en el ciclo económico, las etapas de industrialización y/o producción, la etapa del comercio mayorista y la etapa del comercio minorista.

(...)

Este sistema, también llamado monofásico y "una tantum" se caracteriza por que el impuesto se aplica una sola vez en todas las etapas del proceso económico, por el cual atraviesa la mercancía gravada."⁶

2. Sistema de aplicación a varias etapas

"Este sistema, también llamado "de etapas múltiples", presenta a su vez, dos modalidades: "el sistema a cascade, también llamado acumulativo, y el sistema denominado al valor agregado o no acumulativo."⁷

a. Sistema acumulativo

"Este sistema también es llamado plurifase acumulativo; plurifase porque es aplicado en todas las fases del ciclo de producción y de distribución del bien, y por lo tanto afecta a todos los agentes del ciclo económico. El gravamen es aplicado cada vez que se transa sobre un bien o servicio, calculándose el monto del mismo sobre el precio total de la transacción. La adjetivación de que es "acumulativo" proviene del hecho de que, calculándose el monto a pagar sobre la base del valor total de cada transacción, la suma a pagar es obtenida aplicando la tarifa sobre un monto que es la suma de valores parciales que en las etapas anteriores ya habían satisfecho el tributo; lo anterior provoca dobles imposiciones."⁸

b. Sistema no acumulativo

"Este sistema, también denominado "de aplicación al valor añadido", se caracteriza porque es aplicado en todas las etapas de la producción y distribución-comercialización de las mercancías, pero sobre el valor total de aquellas transacciones sino sobre el valor que se ha añadido en cada fase."⁹

d. Concepto de Impuesto Selectivo de Consumo

"Grava la importación y la transferencia del dominio de mercancías específicas, por parte de fabricantes. Las tasas son variables y selectivas, al afectar solamente ciertos tipos de mercancías."¹⁰



e. Contribuyentes

"a) En la importación o internación de mercancías, la persona natural o jurídica que introduzca las mercancías o a cuyo nombre se efectúe la introducción.

b) En la venta de mercancías de producción nacional, el fabricante no artesanal en las condiciones que a tal efecto establezca el reglamento de la Ley (que tengan ventas superiores a ¢ 2.000.000 - dos millones de colones- durante el período fiscal del impuesto sobre la renta)."¹¹

f. Cálculo

"Se multiplica el monto total de las ventas de un tipo de artículo específico, por la tarifa que le corresponda según la Ley de Consumo y de acuerdo con la partida arancelaria en que clasifique. Al total del impuesto mensual determinado por el contribuyente se deducen los créditos de Impuesto Selectivo de Consumo pagados durante el mes, tanto a nivel interno como en Aduanas, sobre aquellas materias primas o productos intermedios destinados a incorporarse en sus productos finales. El resultado de esta operación será el impuesto a pagar."¹²

g. Período de presentación

"La declaración es mensual, debiéndose presentar y cancelar a más tardar dentro de los primeros quince días naturales del mes anterior al que corresponda la declaración.

Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley N° 7972 del 22 de diciembre de 1999 (Alcance N° 105-A a La Gaceta N° 250 del 24 de diciembre de 1999 y vigente a partir del 1° de enero del 2000), los contribuyentes del impuesto selectivo de consumo que recaiga sobre los licores, cigarrillos, cigarros y puros deben presentar y cancelar la declaración dentro de los primeros 15 días naturales del mes siguiente a aquél al cual se refiera la declaración."¹³

2. NORMATIVA APLICABLE

a. Ley de Impuesto General sobre las Ventas¹⁴

CAPITULO I

De la materia imponible y del hecho generador

ARTICULO 1°.- Objeto del Impuesto.



Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes:

- a) Restaurantes.
- b) Cantinas.
- c) Centros nocturnos, sociales, de recreo y similares.
- ch) Hoteles, moteles, pensiones y casas de estancia transitoria o no.
- d) Talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos.
- e) Talleres de reparación y de refacción de toda clase de mercancías.
- f) Aparcamientos de vehículos.
- g) Servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares.

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

- h) Servicios de revelado y copias fotográficas, incluso fotocopias.
- i) Servicios de bodegaje y otros servicios no financieros, brindados por almacenes generales de depósito, almacenes de depósito fiscal y estacionamientos transitorios de mercancías, estos últimos bajo las condiciones previstas en el artículo 145 de la Ley General de Aduanas, N° 7557, de 20 de octubre de 1995.

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

- j) Servicios de lavandería y aplanchado de ropa de clase.



k) Espectáculos públicos en general, excepto los deportivos, teatros y cines, estos últimos cuando exhiban películas para niños.

(Así reformado por el artículo 19.21 de la ley N° 7097 de 1° de setiembre de 1988).

l) Servicios publicitarios prestados a través de la radio, la prensa y la televisión. Estarán exentos de esta disposición las emisoras de radio y los periódicos rurales.

(Así adicionado por el artículo 3° de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y ampliado por el inciso 39 del artículo 19 de la Ley No. 7097 de 18 de agosto de 1988).

ll) Transmisión de programas de televisión por cable, satélite u otros sistemas similares, así como la grabación de "videos" y "pistas", y su arrendamiento.

(Así adicionado por el artículo 3° de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987).

m) Servicios de las agencias aduanales.

(Así adicionado por el artículo 3° de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987).

n) Servicios de correduría de bienes raíces.

(Así adicionado por el artículo 3° de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987).

ñ) Servicios de mudanzas internacionales.

(Así adicionado por el artículo 3° de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987).

o) Primas de seguro, excepto las referidas a los seguros personales, los riesgos de trabajo, las cosechas y las viviendas de interés social.



p) Servicios prestados por imprentas y litografías. Se exceptúan la Imprenta Nacional, las imprentas y litografías de las universidades públicas, la del Ministerio de Educación Pública, así como las imprentas y litografías del Instituto Tecnológico de Costa Rica y de la Editorial Costa Rica, respectivamente. Lo anterior, sin perjuicio de las excepciones contenidas en el artículo 9 de la Ley de impuesto general sobre ventas, N° 6826, de 10 de noviembre de 1982, y las establecidas en la Ley N° 7874, de 23 de abril de 1999.

q) Lavado, encerado y demás servicios de limpieza y mantenimiento de vehículos.

(Así adicionados los incisos o), p), q), por el artículo 16 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficicencia Tributaria, de 4 de julio del 2001)

(NOTA: de acuerdo con el párrafo tercero del artículo 42 de la Ley

Forestal N° 7575 del 13 de febrero de 1996, la MADERA pagará un impuesto de ventas igual al impuesto general de ventas menos tres puntos porcentuales)

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

ARTICULO 3°.- 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 1° 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 1° de agosto de 1995)

CAPITULO II

De los contribuyentes y de la inscripción

ARTICULO 4°.- 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 1° de agosto de 1995)

ARTICULO 5°.- 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 1° de agosto de 1995)

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.

ARTICULO 6°.- Constancia de inscripción.

La Administración Tributaria debe extender, a las personas inscritas como contribuyentes de este impuesto, una constancia que las acredite como tales, la cual deben mantener en un lugar visible de sus establecimientos comerciales. En caso de extravío, deterioro o irregularidades de este documento, el contribuyente debe solicitar de inmediato su reemplazo a la Administración Tributaria.

ARTICULO 7°.- Reconocimiento del impuesto por inscripción en tiempo.

Las personas que, con anterioridad a la vigencia de esta ley, tengan la obligación de inscribirse como contribuyentes y hagan la solicitud correspondiente dentro de los términos que establece el artículo 5°, tienen derecho a que se les reconozca el impuesto pagado sobre las mercancías en existencia a la fecha de su inscripción, de acuerdo con las disposiciones siguientes:



a) El solicitante debe remitir a la Administración Tributaria un inventario a la fecha de su inscripción, con el detalle de las mercancías sobre las que pagó el impuesto y los importes correspondientes, a fin de que se le otorgue un crédito por el monto total del impuesto pagado en tales adquisiciones.

b) La Administración Tributaria, previa comprobación de lo indicado en la petición del solicitante, debe determinar el monto del crédito del impuesto que corresponda.

c) En caso de que el solicitante omita presentar el inventario, la Administración Tributaria puede tasar el crédito respectivo conforme con lo que disponga el Reglamento.

El crédito que se determine de acuerdo con este artículo, puede usarlo el solicitante en la forma prevista en el artículo 16 de la presente ley.

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)

CAPITULO III

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)

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.

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)

CAPITULO IV

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 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)

ARTICULO 12.- Base imponible en la prestación de servicios.

En la prestación de servicios el impuesto se determina sobre el precio de venta, después de deducir los importes a que se refieren los incisos del artículo anterior, cuando correspondan.

ARTICULO 13.- Base imponible en importaciones.

En la importación o la internación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF, aduana de Costa Rica, lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda. El impuesto así determinado debe liquidarse separadamente en esos



documentos y el pago deberá probarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas.

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

CAPITULO V

De la determinación del impuesto de la liquidación y pago y de las disposiciones generales 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 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 décimo 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 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 16.- Saldo a favor del contribuyente.

Cuando la diferencia entre el débito y el crédito fiscales sea a favor del contribuyente, el saldo existente se transferirá al mes o meses siguientes y se sumará al crédito fiscal originado por las



adquisiciones efectuadas en esos meses. Si por circunstancias especiales, el contribuyente prevé que no ha de originar, en los tres meses siguientes, un débito fiscal suficiente para absorber la totalidad del saldo de su crédito fiscal, tendrá derecho a utilizarlo en la forma prevista en el artículo 45 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

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.

CAPITULO VI

De la Administración de la vigencia y del Reglamento

ARTICULO 18.- Administración y fiscalización.

La Administración y fiscalización de este impuesto corresponden a la

Dirección General de la Tributación Directa.

ARTÍCULO 19.- Supermercados y negocios similares.

En el caso de los supermercados y negocios similares, que expendan tanto mercancías gravadas como exentas, la Administración Tributaria puede liberarlos de la obligación de inscribirse como contribuyentes, siempre que la misma sea cumplida por intermedio de una sociedad legalmente constituida, o por conducto de un departamento de dichos negocios, encargado de comprar para ellos las mercancías y siempre que se incluya el valor agregado que generen los negocios en la base imponible; todo de acuerdo con lo que disponga el Reglamento.

Los comerciantes detallistas (que vendan sus mercancías directamente al público consumidor), afiliados a cámaras u otro tipo de sociedad legalmente constituida, podrán ser liberados por la Administración

Tributaria de la obligación de inscribirse como contribuyentes, siempre que tal obligación sea cumplida por intermedio de la cámara



o sociedad legalizada a que pertenezcan, y siempre que se incluya el valor agregado que generen los negocios en la base imponible; todo de acuerdo con lo que se disponga en el reglamento.

(Así adicionado por el artículo 3° de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1988)

ARTICULO 20.- Cierre del negocio.

DEROGADO por el artículo 5 de la Ley N° 7900, Ley Reguladora de Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones, de 31 de marzo de 1992.

ARTICULO 20 bis.- Pena por ruptura de sellos.

Será sancionado con una multa de veinticinco mil (¢25.000,00) a cien mil colones (¢100.000,00) quien provocado o instigado por el propio contribuyente, sus representantes, los administradores, los socios o su personal, rompa, destruya o altere los sellos oficiales.

Para el conocimiento de esta infracción, se seguirá el procedimiento establecido en los artículos 148 y siguientes del Código de Normas y

Procedimientos Tributarios.

(Así adicionado por el artículo 26 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1° de agosto de 1995)

ARTICULO 21.- Reglamentación.

El Poder Ejecutivo, por conducto del Ministerio Hacienda, emitirá las disposiciones reglamentarias del caso, para una correcta aplicación de las normas de la presente ley.

ARTICULO 22.- Vigencia.

Esta ley rige a partir del primer día del mes siguiente a la fecha de publicación del Reglamento en el Diario Oficial "La Gaceta". No obstante, si el Reglamento no se publicara en un plazo máximo de dos meses, entrará en vigencia a partir del primer día del tercer mes de la publicación de esta ley.

ARTICULO 23.- Derogatorias.



A partir de la entrada en vigencia de esta ley, queda derogada la ley N° 3914 del 17 de julio de 1967 y sus reformas vigentes y cualquier otra ley o decreto, general o especial, que se le oponga o que regule en forma diferente, o que establezca gravámenes o exenciones no contemplados en esta ley.

ARTICULO 24.- Refórmense los artículos 2° y 3° de la ley N° 6696 del 3 de diciembre de 1981, reformada por la N° 6707 del 22 de diciembre de 1981, para que digan así:

"Artículo 2°.- (...)

"Artículo 3°.- (...)

ARTICULO 25.- El Ministerio de Hacienda podrá hacer uso de la factura y del timbre fiscal, de acuerdo con el Reglamento.

ARTICULO 26.- Lotería Fiscal.

Se establece la lotería fiscal, como medio de fiscalización tributaria, para estimular al comprador o consumidor final a exigir la factura o el documento que la reemplace.

El Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda y por Decreto Ejecutivo, reglamentará la organización, el sistema de sorteos, la periodicidad, la cantidad y la clase de premios, establecerá el órgano encargado de la organización y administración de los sorteos y todo lo relativo a este sistema de lotería. Además constituirá un Comité de Sorteos, cuyos miembros devengarán dietas por las sesiones a las que asistan. El monto de dichas dietas será fijado de acuerdo con las leyes preexistentes.

Los fondos para el pago de premios, publicidad, organización y otros, no excederán del uno por ciento (1%) del monto anual presupuestado por concepto de la recaudación de los Impuestos: General sobre las Ventas y Selectivo de Consumo. Estos gastos deberán incorporarse en la Ley General de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, según corresponda.

El Ministerio de Hacienda deberá establecer una caja especial administrada por el Departamento Financiero, quien deberá abrir una



cuenta bancaria para girar el pago de los premios y gastos de los sorteos.

(Así adicionado por artículo 29 de la ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que además ordena correr la numeración subsiguiente, pasando a ser el antiguo 26 el 27)

CAPITULO VII

REGIMEN DE TRIBUTACION SIMPLIFICADA

(Adicionado este Capítulo por el numeral 3° de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987, y luego así modificado íntegramente, incluyendo su denominación, por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario No.7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 27.- (Anulado por resolución de la Sala Constitucional N° 4459-2002 de las 15:21 hrs del 15/05/2002. Nota: el texto de este artículo establecía lo siguiente: "Sobre este impuesto, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes de tributación simplificada de acceso voluntario, cuando con ellos se facilite el control y el cumplimiento tributario de los contribuyentes").

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 26 al 27)

(Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

NOTA: El Transitorio de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 de 14 de setiembre de 1995, dispone:

"TRANSITORIO UNICO: Los contribuyentes sometidos en la actualidad al régimen de pequeño contribuyente en el impuesto sobre las ventas, continuarán tributando conforme a las disposiciones bajo las cuales se sometieron a ese régimen. Cuando la actividad que realizan quede incluida en alguno de los regímenes de tributación simplificada que lleguen a establecerse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 de esta ley, podrán solicitar ingreso a ese



régimen si cumplen con los requisitos respectivos, o bien, para regularizar su situación en el régimen tradicional, dispondrán de dos meses, a partir de la publicación del decreto en que se establezca el régimen simplificado que cubre su actividad."

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

ARTICULO 28.- Requisitos.

La Administración Tributaria realizará, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- a) Tipo de actividad.
- b) Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate.

En ningún caso se autorizará el régimen cuando el capital invertido, sea superior al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado.

c) Monto de compras efectuadas. En ningún caso, el régimen se autorizará cuando las compras efectuadas sean superiores al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado o la proporción mensual correspondiente.

d) Rendimientos bruto y neto promedio de la actividad estudiada.

e) Número de empleados y monto de salarios pagados.

f) Cualesquiera otros estudios que se considere necesario realizar por la índole de la actividad.

La cuantificación de los conceptos a que se refieren los incisos anteriores, excepto el a), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o la rama de actividad correspondiente.



El Poder Ejecutivo, queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los citados incisos, con base en los estudios que, al efecto, realice la Administración Tributaria y las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine la Dirección General de Estadística y Censos.

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 27 al 28)

(Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 29.- Para calcular el impuesto establecido en esta ley, los contribuyentes aplicarán, a la variable que corresponde según la actividad que se trate: compras, en caso de vendedores de mercancías; compras más lo pagado por mano de obra, en el caso de prestadores de servicios; costos y gastos de producción o fabricación, en el caso de productores y fabricantes y que deberá establecerse conforme a los lineamientos señalados en el artículo anterior, el factor resultante de aplicar al rendimiento bruto obtenido para la actividad o el grupo estudiado, la tarifa vigente del impuesto de ventas.

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 28 al 29)

(Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 30.- Los contribuyentes que se acojan a estos regímenes deberán presentar la declaración en un formulario especial que elaborará la Administración Tributaria. Esa declaración corresponderá al trimestre inmediato anterior y se presentará dentro de los primeros quince días naturales siguientes al trimestre respectivo, es decir, en los primeros quince días naturales de los meses de octubre, enero, abril y julio de cada año.

(Adicionado por el artículo 3 de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y modificada su numeración de acuerdo con el 29 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que lo pasó del 29 al 30)



(Así reformado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre 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 31.- El impuesto resultante de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior deberá cancelarse simultáneamente al presentar la declaración.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 32.- Los contribuyentes acogidos a estos regímenes no estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero sí a solicitarlas a sus proveedores.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 33.- Por la naturaleza del régimen, los contribuyentes acogidos a él no podrán usar como créditos fiscales el impuesto pagado en las compras que efectúen.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

Artículo 34.-Facultad de reclasificación. Los contribuyentes que se acojan a un régimen de tributación simplificada, de estimación objetiva, en cualquier momento podrán solicitar su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional; dicha reinscripción regirá a partir del período fiscal siguiente. Tal reinscripción devendrá obligatoria, si se presenta cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que puedan tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de este; se deberá proceder a dicha reinscripción en el momento en que tales requisitos dejen de cumplirse. En este caso, los contribuyentes tendrán el derecho de que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante la presentación escrita ante la Administración Tributaria.

Asimismo, la Administración Tributaria quedará facultada para que reclasifique de oficio al contribuyente, cuando determine el



incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde un inicio o por variaciones en la situación de un sujeto pasivo que impliquen el incumplimiento de los requisitos del régimen; en tal caso, no procederá aplicar la cuota deducible por existencias en inventarios. En tal caso, se aplicarán todas las sanciones que puedan corresponder por incumplimientos en el régimen general y el sujeto pasivo deberá pagar cualquier diferencia que se llegue a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.

(Así reformado por el artículo 73 de la Ley N° 8343 de 27 de diciembre de 2002, Ley de Contingencia Fiscal)

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

ARTICULO 35.- Registros contables.

Para efectos fiscales, sin perjuicio de lo estipulado en otras leyes, y como excepción de lo dispuesto en materia de registros contables del reglamento a la Ley del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que se acojan a estos regímenes únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde consignarán los detalles requeridos por la Administración Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o rama de actividad de que trate.

(Así adicionado por el artículo 3 de la Ley de Ajuste Tributario N° 7543 del 14 de setiembre de 1995)

CAPITULO VIII

(NOTA: Por disposición del artículo 3° de la Ley N° 7088 del 30 de noviembre de 1988, este capítulo cambia su numeración, de VII a VIII)

De las disposiciones transitorias TRANSITORIO I.- Personas inscritas y obligadas a ello. Las personas que estén inscritas como contribuyentes de este impuesto, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, mantienen esa condición. Las personas obligadas a inscribirse como contribuyentes, de acuerdo con la ley N° 3914 del 17 de julio de 1967 y sus reformas, que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley no lo hayan hecho, pagarán este



impuesto a partir de la fecha en que adquirieron la obligación de inscribirse como contribuyentes, y no tendrán derecho a devolución o crédito por el impuesto pagado sobre las mercancías que tengan en existencia.

TRANSITORIO II.- Destinos específicos. Únicamente durante el año 1983, las entidades que a continuación se indican, percibirán como subvención una suma equivalente a lo efectivamente girado o percibido en 1982, así:

a) Dirección General de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares.

El Banco Central de Costa Rica girará directamente a esta entidad una suma igual a la girada por ese Banco en cada trimestre del año 1982.

b) Hospital Nacional de Niños. El Banco Central de Costa Rica girará directamente a esta institución, cada trimestre del año 1983, la suma de un millón de colones (¢ 1.000.000.00).

c) Escuela de Enfermería. El Banco Central de Costa Rica girará directamente a esta institución, cada trimestre del año 1983, la suma de cien mil colones (¢ 100.000.00).

ch) Consejo Técnico de Asistencia Médico-Social. Esta entidad percibirá en cuotas trimestrales que deberá girarle directamente el Banco Central de Costa Rica, lo efectivamente percibido por este Consejo en 1982, producto de la aplicación del impuesto del diez por ciento (10%) sobre los precios de venta al consumidor de los aguardientes, licores, cervezas y cigarrillos.

Para este fin, la Contraloría General de la República deberá establecer la recaudación de 1982, y pondrá ese dato en conocimiento tanto del Banco Central de Costa Rica como del Ministerio de Hacienda. Si la presente ley entrara en vigencia durante el último trimestre del año 1982, las sumas que el Banco Central de Costa Rica deberá girar a las instituciones a que se refieren los incisos a) y ch) anteriores, serán el promedio de lo efectivamente percibido por ellas en el año 1981 y en los tres primeros trimestres del año 1982.

TRANSITORIO III.- DEROGADO. (Derogado por el artículo 3° de la Ley N° 7218 de 16 de enero de 1991)

TRANSITORIO IV.- Del impuesto establecido en esta ley se girará el porcentaje asignado al Instituto de Fomento y Asesoría Municipal en la ley N° 5662 del 23 de diciembre de 1974.



"Artículo 15 bis.—Pagos a cuenta de impuesto sobre las ventas. Las entidades, públicas o privadas, que procesen los pagos de tarjetas de crédito o débito, definidas para los efectos del presente artículo como adquirentes, deberán actuar como agentes de retención, cuando paguen, acrediten o, en cualquier otra forma, pongan a disposición de las personas físicas, jurídicas o cualquier ente colectivo, independientemente de la forma jurídica que adopten estos para la realización de sus actividades, afiliados al sistema de pagos por tarjeta de crédito o débito, las sumas correspondientes a los ingresos provenientes de las ventas de bienes y servicios, gravados, que adquieran los tarjetahabientes en el mercado local, a cuenta del impuesto sobre las ventas, que en definitiva les corresponda pagar a los sujetos indicados.

La retención a que se refiere el párrafo anterior será hasta de un seis por ciento (6%) sobre el importe neto de venta pagado, acreditado o en cualquier otra forma puesto a disposición del afiliado. Esta retención se considerará un pago a cuenta del impuesto sobre las ventas que en definitiva le corresponda pagar, según se establezca reglamentariamente. Para el cálculo de la retención, deberá excluirse el impuesto general sobre las ventas.

De la aplicación de la retención establecida en este artículo, se exceptúan los contribuyentes sometidos al Régimen de Tributación Simplificada previsto en los capítulos XXIX y VII, respectivamente, de la Ley del impuesto sobre la renta, N° 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, y de la presente Ley.

El afiliado a quien se le haya efectuado la retención prevista en esta Ley, la aplicará como pago a cuenta del impuesto que se devengue en el mes en que se efectúe la retención.

No procederá efectuar la retención aquí establecida sobre los importes correspondientes a esas ventas de mercancías y servicios, cuando un afiliado al sistema de pagos mediante tarjeta de crédito o débito, también preste servicios o venda mercancías, no sujetos al impuesto o exentas, o bien sometidas al régimen de cobro a nivel de fábrica o aduanas. El afiliado deberá suministrar al adquirente la información respectiva, la cual podrá ser a su vez solicitada por la Administración Tributaria de conformidad con los artículos 105 y 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas.



El suministro inexacto o incompleto de la información referida se sancionará de conformidad con las disposiciones contenidas en el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, y demás sanciones que correspondan de conformidad con el citado Código.

El retenedor no es responsable por la información inexacta suministrada por el afiliado.

Las sumas retenidas deberán depositarse a favor del fisco en el Sistema Bancario Nacional o en sus agencias o sucursales, que cuenten con la autorización del Banco Central, a más tardar, al día siguiente de aquel en que se efectúe la relación.

La Dirección General de Tributación, en resolución emitida para el efecto, establecerá la forma en que debe reportarse la información requerida para el control, el cobro y la fiscalización de la retención establecida en este artículo, a cargo de los entes adquirentes.

Esta disposición entrará a regir a partir de los dos meses siguientes a la entrada en vigencia del decreto ejecutivo que reglamente el presente artículo, a efecto de que los agentes económicos obligados al cumplimiento de la referida disposición, puedan efectuar los cambios en sus correspondientes procedimientos y sistemas.

(Así adicionado por el artículo 74 de la ley N° 8343 de 27 de diciembre del 2002, Ley de Contingencia Fiscal)

b. Reglamento a la Ley de Impuesto General sobre las Ventas¹⁵

CAPITULO I

De las Definiciones

Artículo 1°.- Definiciones. Para todos los efectos, cuando la ley o este reglamento utilicen los términos siguientes, deben dárseles las acepciones que a continuación se indican:



- 1) "Administración Tributaria". Se trata de la Dirección General de la Tributación Directa.
- 2) "Contribuyente". La persona física, jurídica o entidad, pública o privada, responsable del pago del impuesto.
- 3) "Declarante". El productor exclusivo de mercancías exentas, el exportador exclusivo de mercancías, incluso las empresas que operen bajo el régimen de admisión temporal.
- 4) "Dependencia", "Dirección". Se refiere a la Dirección General de la Tributación Directa.
- 5) "Envasado", "enlatado". Es el producto contenido en recipiente cerrado de hojalata o vidrio.
- 6) "Exportación". Es la salida, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas, destinadas a uso o consumo definitivo en el extranjero.
- 7) "Importación". Es el ingreso en el territorio nacional, cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras destinadas al uso o consumo en el país.
- 8) "Impuesto", "tributo". Salvo otra indicación, se refiere al impuesto general sobre las ventas, creado por ley número 6826 del 8 de noviembre de 1982.
- 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.
- 10) "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, enfardajes, etc. También se consideran insumos, por la índole de su uso y de la actividad en que son empleadas, las herramientas e instrumentos manuales, así como el equipo e implementos, todos de uso exclusivo en las explotaciones agrícolas, madereras y ganaderas, según lista contenida en el artículo 5° de este reglamento.

11) "Internación". Es el ingreso, cumplidos los trámites previstos en el Reglamento del Código Aduanero Centroamericano (RECAUCA), de mercancías que gozan de libre comercio, de conformidad con los Tratados de Integración Económica Centroamericana o que sean originarias de alguno de los Estados signatarios de los mismos, destinadas al uso o consumo en el país.

12) "Ley". Salvo indicación en contrario, se trata de la ley N° 6826 del 8 de noviembre de 1982.

13) "Mercancías": Son todas las materias, productos, artículos, manufacturas y en general, los bienes muebles producidos o adquiridos para su industrialización o comercialización. Esta definición no comprende los valores representados por acciones, bonos, pólizas, títulos, timbres, estampillas y billetes de banco, bienes inmuebles por naturaleza, ni los animales vivos, excepto los de las partidas arancelarias NAUCA II 01.06.80.99 y 03.01.01.01."

(Así reformado este inciso por el artículo 1° del Decreto N° 22592 de 4 de octubre de 1993).

14) "Período fiscal". Salvo otra indicación, se refiere a cualquier mes del año.

15) "Reexportación". Es la salida, cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras llegadas al país y no nacionalizadas.

16) "Registro de Contribuyentes". Es la nómina de las personas naturales o jurídicas, de las entidades públicas o privadas de toda clase, inscritas en la Administración Tributaria como contribuyentes o declarantes del impuesto.



17) "Uso o consumo personal". Es el que efectúa el contribuyente o declarante, para beneficio propio o de terceros.

18) "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.

19) "Pequeño contribuyente". La persona física o jurídica que venda mercancías o preste servicios por un monto anual que no exceda de dos millones de colones incluyendo las ventas de mercancías o servicios gravados.

20) "Espectáculo Público". Función o diversión pública celebrada en un teatro, cinematógrafo, circo o cualquier otro lugar en que se congrege la gente para presenciarla.

21) "Servicios Publicitarios". Es la venta de espacio o de tiempo en estaciones de televisión y publicaciones periódicas, como diarios, revistas, suplementos y otros impresos, efectuada por personas físicas o jurídicas propietarios o no, intermediarios o agentes de publicidad.

22) "Servicios de agencias aduanales". Son las gestiones realizadas por agentes, personas físicas o jurídicas para la tramitación de importaciones y exportaciones, retribuidas mediante el pago de honorarios o comisiones.

23) "Servicios de correduría de bienes raíces". Son las diligencias efectuadas por personas físicas o jurídicas para la compra y venta de bienes raíces, que son retribuidas mediante el pago de una comisión.

24) "Servicio de mudanza internacional". Es el servicio prestado por personas físicas o jurídicas, para trasladar menaje de casa o efectos personales del país hacia el exterior o viceversa.

25) "Servicios de transmisión de programas de televisión vía cable, satélite u otros". Es la transmisión en relevo de emisiones de televisión originadas fuera del país, que se ponen a disposición de usuarios, por medio de dispositivos agregados a los aparatos receptores.



26) "Periódico rural". Publicación periódica que no exceda de quince mil ejemplares por tiraje, cuyo contenido en su mayoría se refiera a asuntos o intereses propios del cantón en el que principalmente circula, con un personal profesional que no exceda de dos periodistas, siempre que esté ubicado fuera de cabeceras de provincia.

27) "Consumo de energía eléctrica". Es el consumo de energía eléctrica expresado en kilovatios-hora en el recibo por cobro.

28) "Reimportación de mercancías nacionales". Para efectos de lo establecido en el artículo 9° de la ley, es el ingreso al país, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales anteriormente exportadas.

(Así reformado este artículo por el 1° del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

29) Empresa líder de mercado: Empresa o empresas (a juicio de la

Administración Tributaria), sobre cuya información se fundamentarán los estudios para determinar la base imponible a fin de ordenar la recaudación de impuesto a nivel de fábrica, aduana o mayorista.

(Adicionado este inciso por el artículo 1° del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

30) "Servicio de radiolocalizadores, radiomensajes y similares": Es el servicio de busca personas, y envío de mensajes, realizado mediante sistema de radiocomunicación y similares en una o más vías, independientemente del dispositivo utilizado para el disfrute del servicio.

31) "Primas de seguro": Importe que de una vez o periódicamente paga el asegurado al Instituto Nacional de Seguros, o al ente autorizado por éste o por la ley.

32) "Servicio de estacionamiento transitorio de mercancías": Es el servicio que brindan las empresas autorizadas por la Dirección



General de Aduanas para el depósito aduanero de vehículos, unidades de transporte y sus cargas, hasta por un plazo máximo de ocho días hábiles, siempre y cuando permanezcan bajo precinto aduanero.

(Así adicionados los incisos 30), 31) y 32), por el inciso 1) del artículo 7 del Decreto Ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001).

CAPITULO II

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 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 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).

CAPITULO III

De la Exenciones

Artículo 4°.- Para efectos tributarios, la "Canasta Básica Alimentaria y de Bienes Esenciales para la Educación", será la constituida por los artículos que se mencionan en el inciso 1 del artículo 5° de este reglamento.

(Así reformado por el artículo 2° del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).



Artículo 5°.- Mercancías exentas.- De acuerdo con el artículo 4° anterior y el 9° de la ley, están exentas del pago del impuesto, las ventas de las mercancías siguientes:

(Así reformado por el artículo 3° del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

1) Canasta básica alimentaria y de bienes esenciales para la educación:

I.- Canasta Básica Tributaria (sic: debe ser Alimentaria)

Los siguientes productos de panadería que contengan levadura:

Pan baguette.

Pan corriente (bollo). Pan cuadrado

Pan de hot dog (perro caliente).

Pan dulce. Pan integral. Pan rallado.

Pan para hamburguesas.

Pan de toda clase

Hostias

Arroz

Harinas finas y gruesas de maíz

Harinas finas y gruesas de trigo, escanda, comuña, centeno y otros cereales

Maicena y otros almidones comestibles de maíz



Maíz cascado, excepto el enlatado o envasado

Masa de maíz

Tortilla de harina de trigo, excepto las fritas

Tortilla de maíz, excepto las fritas

Maíz corriente, excepto el enlatado o envasado

Maicillo en grano, no envasado

Sorgo sin moler, no envasado

Trigo, morcajo, tranquillón y escanda (incluso comuña), sin moler

Otras harinas de cereales y derivados

Canelones, excepto los rellenos

Caracoles, excepto los rellenos

Caracolitos, excepto los rellenos

Chop suey

Fideos, excepto los rellenos

Conchas, excepto los rellenos

Conchitas, excepto los rellenos

Espaguetti, excepto los rellenos

Pastas para lasaña



Macarrones, excepto los rellenos

Ravioles, excepto los rellenos

Pastas para Wantan

Pastas alimenticias (macarrones, espagueti, tallarines, fideos y similares), excepto las rellenas. (*)

(*) Así reformado por el Artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 22800 del 21 de diciembre de 1993)

Otras pastas, excepto las rellenas

Las siguientes carnes fresacas, refrigeradas o congeladas, excepto las sazonadas, condimentadas, empanizadas y demás carnes preparadas del capítulo 16 del SAC:

Alipego, fresco, refrigerado o congelado

Carne molida corriente, fresaca, refrigerada o congelada

Carne molida especial, fresca, refrigerada o congelada

Carne para asar, fresca, refrigerada o congelada

Chuleta, fresca, refrigerada o congelada

Costilla, fresca, refrigerada o congelada

Falda, fresca, refrigerada o congelada

Hígado, freco, refrigerado o congelado

Lengua, fresca, refrigerada o congelada

Mano de piedra, fresca, refrigerada o congelada



Mondongo, fresco, refrigerado o congelado

Morcilla, fresca, refrigerada o congelada

Posta de lomo, fresca, refrigerada o congelada

Posta de res de primera, fresca, refrigerada o congelada

Posta de res de segunda, fresca, refrigerada o congelada

Posta y hueso, fresca, refrigerada o congelada

Rabo, fresco, refrigerado o congelado

Riñón, fresco, refrigerado o congelado

Sesos, frescos, refrigerados o congelados

T-bone, fresco, refrigerado o congelado

Otras carnes de res, fresca, refrigerada o congelada

Cabeza de cerdo, fresca, refrigerada o congelada

Chuleta, fresca, refrigerada o congelada

Coditos de cerdo, frescos, refrigerados o congelados

Costilla de cerdo, fresca, refrigerada o congelada

Patas de cerdo, frescas, refrigeradas o congeladas

Pellejo, fresco, refrigerado o congelado

Posta de cerdo, fresca, refrigerada o congelada



Tocino, fresco, refrigerado o congelado

Otras carnes de cerdo, fresca, refrigerada o congelada

Alas, frescas, refrigeradas o congeladas

Hígado de pollo, frescos, refrigerados o congelados

Menudos, frescos, refrigerados o congelados

Muslos de pollo o gallina, fresco, refrigerado o congelado

Patas de pollo o gallina, fresca, refrigerada o congelada

Pechuga, fresca, refrigerada o congelada

Pollo entero sin plumas, fresca, refrigerada o congelada

Otras carnes de ave, fresca, refrigerada o congelada

Carnes frescas, refrigeradas o congeladas, de ganado vacuno, ovino, porcino, caballar, caprino, de aves de corral, aves y animales de caza, así como los desperdicios comestibles de estos animales.

Pescado y sus partes, fresco, en salmuera, salado o desecado (no envasado o enlatado)

Atún fresco y sus partes, fresco, en salmuera, salado o desecado (no envasado o enlatado)

Mero y sus partes, fresco, en salmuera, salado o desecado (no envasado o enlatado)

Pargo y sus partes, fresco, en salmuera, salado o desecado (no envasado o enlatado)

Bacalao seco y sus partes, fresco, en salmuera, salado o desecado (no envasado o enlatado)



Pescado seco y sus partes, fresco, en salmuera, salado o desecado (no envasado o enlatado)

Crustáceos, moluscos y otros animales acuáticos invertebrados (frescos, refrigerados, o congelados), siempre que se vendan en presentaciones mayores a 3kg; excepto los envasados o enlatados.

(Así adicionado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 26601-H del 21 de noviembre de 1997)

Chorizo, excepto enlatado o envasado

Mortadela, excepto enlatado o envasado

Paté, excepto enlatado o envasado

Salchichas, excepto enlatado o envasado

Salchichón, excepto enlatado o envasado

Atún en conserva, enlatado

Leche agria

Leche en polvo

Leche fresca

Leche homogeneizada y pasteurizada

Leches modificadas y sucedáneos de leche

Fórmula para lactantes

Leche y cremas frescas, pasteurizadas o esterilizadas (incluso sueros de mantequilla o de queso, leche descremada; leche y cremas agrias).



Leche y crema (incluso sueros de mantequilla o de queso y leche descremada), deshidratadas o desecadas, en forma sólida, como bloques y polvo.

Cuajada no envasada

Natilla fresca

Queso blanco, tipo duro, semiduro y cremoso, no envasado

Requezón, no envasado

Suero de leche, no envasado

Huevo de gallina, frescos, con cascarón

Aceite de maíz

(Así reformado por el Decreto Ejecutivo N° 26263- H del 18 de agosto de 1997, al respecto ver Fe de Erratas publicado en la Gaceta N° 183 del 24 de setiembre de 1997)

Aceite de soya

Otros aceites y grasas vegetales comestibles, excepto de maní, cacahuate y de oliva

Manteca de cerdo

Manteca de aves

Margarina y similares

Ajos frescos o secos, no envasados

Alcachofa fresca o seca, no envasadas



Apio blanco fresco o seco, no envasado

Apio verde fresco o seco, no envasado

Arveja verde (pelada o en vaina) fresca o seca, no envasadas

Ayote sazón fresco o seco, no envasado

Ayote tierno fresco o seco, no envasado

Berenjena fresca o seca, no envasada

Berros frescos o secos, no envasados

Brócoli fresco o seco, no envasado

Cebolla frescas o secas, no envasadas

Chayote fresco o seco, no envasado

Chile dulce fresco o seco, no envasado

Chile picante fresco o seco, no envasado

Coliflor frescas o secas, no envasadas

Culantro fresco o seco, no envasado

Otras legumbres frescas o secas, no envasadas

Elote fresco o seco, no envasado

Espinaca fresca o seca, no envasada

Guineo fresco o seco, no envasado



Hongo fresco o seco, no envasado

Lechuga fresca o seca, no envasada

Mostaza fresca o seca, no envasada

Pepino fresco o seco, no envasado

Perejil fresco o seco, no envasado

Plátano maduro fresco o seco, no envasado

Plátano verde fresco o seco, no envasado

Puerro fresco o seco, no envasado

Quelite de ayote fresco o seco, no envasado

Quelite de chayote fresco o seco, no envasado

Rábano fresco o seco, no envasado

Remolacha fresca o seca, no envasada

Repollo fresco o seco, no envasado

Tomate fresco o seco, no envasado

Vainica fresca o seca, no envasada

Zanahoria fresca o seca, no envasada

Zapallo fresco o seco, no envasado

Pipián fresco o seco, no envasado



Otras verduras y legumbres frescas y secas, no envasados, incluye hortalizas, tubérculos, leguminosas, bulbos y raíces comestibles

Aguacate fresco

Anona fresca

Banano fresco

Caimito fresco

Carambola fresca

Cas fresco

Cereza fresca

Ciruela fresca

Coco fresco

Nísperos frescos

Durazno fresco

Frambuesa fresca

Fresa fresca

Grape Fruit fresco

Granadilla fresca

Guaba fresca



Guanábana fresca

Guayaba fresca

Higo fresco

Jocote fresco

Limón Acido (agrio) fresco

Limón Dulce fresco

Mamey fresco

Mamón fresco

Mandarina fresca

Manga fresca

Mango fresco

Manzana de agua fresca

Manzana rosa fresca

Marañón fresco

Melocotón fresco

Melón fresco

Mora fresca

Nance fresco



Naranja fresca

Papaya fresca

Pejibaye fresco

Piña fresca

Sandía fresca

Tamarindo fresco

Toronja fresca

Zapote fresco

Otras frutas frescas, excepto manzanas, uvas y peras

Arvejas frescas o secas, no envasadas

Cubaces frescos o secos, no envasados

Frijoles blancos frescos o secos, no envasados

Frijoles negros frescos o secos, no envasados

Frijoles rojos frescos o secos, no envasados

Garbanzos frescos o secos no enlatados o envasados

Habas frescas o secas, no envasadas o enlatadas

Harina de soya

Lentejas frescas o secas, no enlatadas o envasadas



Frijoles tiernos frescos o secos no enlatadas o envasadas

Otras harinas de leguminosas, legumbres y frutas

Arracache fresco o seco, no enlatado o envasado

Camote fresco o seco, no enlatado o envasado

Ñame fresco o seco, no enlatado o envasado

Ñampí fresco o seco, no enlatado o envasado

Papa fresca o seca, no enlatada o envasada

Tiquisque fresco o seco, no enlatado o envasado

Yuca fresca o seca, no enlatada o envasada

Otros tubérculos y raíces, frescos o secos, no envasados o enlatados

Harina de papa

Harina de yuca

Otras harinas de tubérculos

Azúcar corriente, de caña o remolacha

Azúcar en cubitos, de caña o remolacha

Azúcar molido, de caña o remolacha

Azúcar moreno, de caña o remolacha



Azúcar refinado, de caña o remolacha

Caña de azúcar

Cacao en polvo o barra

Café, excepto el envasado, el enlatado, el soluble y el descafeinado

Miel de abeja

Otras mieles naturales

Tapa de dulce (panela)

Sal de todo tipo excepto la mineral

Vinagres de toda clase

Levaduras

Velas, cirios, veladoras y mariposas para lámparas, excepto las coloreadas, decoradas o perfumadas

Fósforos y cerillas a granel o en empaques

Jabón para lavar (en barra o bola)

*Jabón para lavar, moldeado o troquelado, excepto las preparaciones orgánicas tensoactivas usadas como jabón

* (Así reformado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 32352 del 22 de abril de 2005).

Papel higiénico



Dentífricos

Pastas dentales

Agua natural (potable)

Silla de ruedas

Calzado ortopédico

Tamales de maíz

Leña

Audífonos para sordos

Bizcochos de maíz

Gestágenos

Profilácticos

Calzones plásticos para bebé (*)

(*) Así adicionado por el artículo 2.a) del Decreto N° 25360 de 5 de julio de 1996.

Pañales para bebé

Toallas sanitarias

Sirope de caña de azúcar

Cepillo dental

Cepillo de raíz y sus similares (de cualquier material) de uso doméstico, excepto el cepillo para piso.



(Así reformado por el artículo 1° del Decreto N° 25360 de 5 de julio de 1996).

Mechas para piso, de uso doméstico

Palas para basura, de uso doméstico

Escobas, de uso doméstico

Palo de piso, de uso doméstico

Repelente contra mosquitos, tanto de uso ambiental como corporal

II. Bienes esenciales para la Educación

Diccionario

Enciclopedia

Otros libros de texto

Periódico

Revista en general

Revistas profesionales

Semanario

Revistas, diarios y publicaciones periódicas e impresos de la partida SAC 4902 y folletos impresos de la partida SAC 4901 Gomas para borrar, de caucho o material plástico

Cuadernos

Hojas de papel para portafolios



Reglas escolares de medición

Bolígrafos desechables

Lápices de mina negra del inciso arancelario 960910.

(Así reformado mediante artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 31101 de 20 de febrero de 2003).

Lápices de colores para dibujar

Crayones

Tajador (sacapuntas de bolsillo)

Colores para estudiantes, incluso en cajas con sus accesorios
(témperas)

Textos de primaria

Textos de secundaria

Textos para educación parauniversitaria

Textos universitarios

Libros de texto

Transportadores

Tiza en barritas

Pastas para modelar (plasticina acondicionada para uso de los niños)

Escuadras para uso escolar (únicamente las pequeñas, planas, hasta quince centímetros)



Compases para uso escolar (de latón, con o sin lápiz)

Cola y pegamentos de toda clase para uso escolar, en envases de contenido neto menor de 250 cc, excepto los preparados a base de caucho.

Uniforme escolar (sólo camisa, blusa, pantalón o falda) a juicio de la Administración Tributaria

Calzado tipo escolar a juicio de la Administración Tributaria

2) Medicamentos: para efectos tributarios, se definen medicamentos como:

i) Los productos o sustancias naturales, artificiales o sintéticos y toda mezcla de esos productos o sustancias que se utilicen para diagnóstico, prevención, tratamiento y alivio de las enfermedades o los estados físicos anormales, o de los síntomas de estos, y para el restablecimiento o la modificación de funciones orgánicas en las personas. Los medicamentos exentos serán solo los que se encuentren registrados en el Ministerio de Salud, cuyo Departamento de Drogas, Estupefacientes, Controles y Registros, certificará ese hecho por medio de la autorización de desalmacenaje de las facturas.

ii) Los que deba adquirir la Caja Costarricense de Seguro Social para la prestación de sus servicios, aún cuando se trate de productos no registrados por el Departamento de Drogas, Estupefacientes, Controles y Registros del Ministerio de Salud. No obstante, su desalmacenaje debe ser autorizado por el citado Departamento.

iii) Para efecto de la exención sobre medicamentos debe tomarse en cuenta también lo estipulado en el artículo 4 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992.

3) Productos veterinarios:

Anestésicos



Antibióticos sulfanados

Antígenos para diagnóstico

Antitoxinas

Bacterinas

Detectores de celo

Hormonas

Medicamentos para uso veterinario

Nitrofuranos

Opoterápicos

Parasiticidas externos e internos

Semen congelado y diluyente para semen

Suero

Suplementos alimenticios (premezclados minerales, vitaminas y antibióticos y estimulantes del crecimiento)

Toxoides

Vacunas

4) Insumos agropecuarios:

Layas

Palas



Picos

Binaderas

Horcas

Rastrillos

Raederas

Hachas

Hocinos

Herramientas similares con filo

Tijeras de podar de cualquier tipo

Hoces

Guadañas

Cuchillo para heno

Cuchillo para paja

Cizallas para setos

Cuñas y demás herramientas de mano agrícolas, hortícolas o forestales, para la preparación o trabajo del suelo, o para el cultivo, excepto rodillos para césped o terrenos de deporte Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas para la preparación o trabajo del suelo, o para el cultivo, excepto rodillos para césped o terrenos de deporte Máquinas y artefactos para cosechar o trillar, incluidas las prensas para paja o forraje, guadañadoras, se incluyen las barras de corte para montar en un tractor Demás máquinas y aparatos para la agricultura, horticultura, silvicultura o apicultura, incluidos los germinadores



con dispositivos mecánicos o térmicos, excepto máquinas y aparatos para preparar alimentos o piensos para animales Incubadoras para la agricultura

Criadoras para la avicultura

Máquinas de postura para la avicultura

Equipos desplumadores para la avicultura

Bebederos para la avicultura

Alimentadores de diferente tipo para la avicultura

Comederos para la avicultura

Bandejas para ser utilizadas en comederos para la avicultura

Canastas para congelación de huevos fértiles para la avicultura

Despicadores eléctricos para la avicultura

Accesorios y repuestos para bebederos, comederos, despicadores eléctricos, incubadoras; para la avicultura

Aparatos mecánicos (incluso manuales) para proyectar, dispersar o pulverizar materias líquidas o en polvo para la agricultura o la horticultura

Repuestos y accesorios para bombas de fumigación, atomización, espolvoreo, y equipo de riego

Ordeñadoras, sus accesorios y repuestos

Remolques y semirremolques, para usos agrícolas

Autocargadores para usos agrícolas



Autodescargadores para usos agrícolas

Abonos y demás preparaciones a base de productos inorgánicos, incluidas las mezclas de microelementos, utilizados como abono
Abrebocas

Abrevaderos

Abridores de huecos

Aceite agrícola para el control de plagas y enfermedades

Aditivos para nutrición animal

Agujas hipodérmicas de uso pecuario

Agujas de sutura de uso veterinario

Aisladores para cerca eléctrica de uso pecuario

Alambre (cable) de acero redondo de 4 alambres trenzados de 5 mm de diámetro con indentación

Alambre de acero según especificación AISI 1045 de 11.10 mm

Alambre de púas

Alicates diablo

Alimentos preparados para animales criados por el hombre, para la alimentación, incluso las harinas de semillas oleaginosas de hueso o pescado

Almácigos de árboles frutales o de reforestación

Almohadillas para ponchar



Ampollas en pasta para detección de semen

Anemómetro

Aplicador de aretes

Arboles frutales

Arboles de reforestación

Arciales de inmovilización

Aretes de identificación

Argollas de nariz

Armellas

Artes de pesca para la producción acuícola no deportiva

Avionetas destinadas exclusivamente a la fumigación, atomización y espolvoreo

Bandejas placas para el enraizamiento y almacenamiento de esquejes

Barra cardánica exclusiva para implementos agrícolas

Barra portaherramientas para ser acoplada al sistema de enganche de los tractores agrícolas

Barómetros

Barrenadores para acoplar al tractor agrícola

Biberones para terneros

Biológicos para uso agropecuario



Block de sal mineral

Bombas de agua de 0.75 KW (1 HP) o más para uso de proyectos agropecuarios

Bolsas plásticas para la protección y empaque del banano

Cabletractores para el transporte de fruta

Calibradores para control y medición de frutas

Canastos para congelación para huevo fértil

Cánulas para tetas

Carbonato de calcio

Carpas (esterilite) a prueba de calor para las camas de cultivos

Carretillas de mano

Carrete para extender y recoger mangueras de riego

Cascos y caretas para la aplicación de agroquímicos

Cauterizador eléctrico para cuernos

Cartones de huevo. (artículos alveolares, para envase y transporte de huevos)

Ceras antitranspirantes para frutas y vegetales

Clavos para herrar

Clavos de ferrocarril

Coadyuvantes



Conducímetro

Conmutadores para riego

Controles de riego (eléctricos o mecánicos)

Cortacolas eléctricos

Cortadora de cascos

Cortadores de pajillas

Cortineros para granjas avícolas

Criadoras para granjas porcinas

Cuchillas para implementos agrícolas, hortícolas o forestales

Cuchillas de toda clase para uso agropecuario

Chicharras

Chupones para terneros

Chuzos eléctricos

Descolmilladores

Desmochadoras

Detectores electrónicos de mastitis

Detectores para diagnóstico veterinario de embarazo o de celo

Detergentes para equipo de lechería



Determinadores de humedad

Dilatadores de tetas

Dispositivos para ahuyentar o atrapar plagas de vertebrados

Dosificadores orales

Envases cilíndricos anticorrosivos con cierre hermético para transporte de leche

Equipo de frío para mantenimiento de huevos fértiles

Equipo para cercas eléctricas y solares

Equipo utilizado exclusivamente para inseminación artificial

Equipo meteorológico

Equipo para instalar sarán

Equipo para recolección de semen e inseminación

Equipo para nivelación de suelos de uso agrícola (incluyendo rayos láser)

Equipo para injertar

Equipo quirúrgico para transferencia de embriones

Equipo para venóclisis

Equipo para extender tela plástica

Equipo de progeccion -sic: debe ser protección- para la aplicación de agroquímicos y sus repuestos



Equipo de enfriamiento de leche, sus accesorios y repuestos

Equipos de diagnóstico microbiológico

Equipos de diagnóstico químico

Filtro no manufacturado (litros) para tubería de riego y
avenamiento

Filohormonas

Fitorreguladores de crecimiento

Fórceps

Fusibles para cerdas eléctricas

Galvanómetros

Gorros plásticos para flores

Grapas para cerca

Grava para filtros

Guantes desechables para obstetricia veterinaria

Guillotina para tallos

Hebidas, inhibidores de germinación y reguladores del crecimiento
de las plantas

Herraduras

Herramientas para herrar



Hilos para "sarán", (tiras crudas o teñidas para tejidos de uso agrícola)

Hojas de bisturí

Hojas de tijeras podadoras

Hormonas vegetales

Huevos fértiles

Implantadores

Impulsadores de aire para granjas, y sus repuestos y accesorios

Infiltrómetros

Inhibidores de hongos (para aflotoxinas de maíz)

Inmovilizadores para cerdos

Instrumentos para manejo de animales

Jaulas para la actividad avícola

Jaulas para parición para cerdos

Jeringas de uso veterinario

Láminas plásticas para invernadero elaboradas contra rayos ultravioleta

Lápices para marcar aretes

Limas de filo

Limas para cascos y dientes



Llantas y neumáticos para tractores agrícolas

Llantas agrícolas de flotación tipo (L) para uso en eje delantero del tractor y transporte de productos agrícolas

Mangas inmovilizadores

Mangos de bisturí

Mangueras perforadas para la conducción de vapor

Máquinas para esquilar ganado

Máquinas eólicas (molinos de viento)

Marcadores en pasta para detección de celo

Medidores de humedad del suelo

Miel de purga o melaza

Motoazadas

Motosierras

Niveladoras de arrastre para acoplar al sistema de 3 puntos de los tractores agrícolas

Palas frontal y trasera

Paleta para prueba de mastitis

Pasta para descornar

Película plástica (protectores) blanca o negra tratada contra rayos ultravioleta



Penetrógrafos

Penetrómetros

Pigmentantes

Pinzas para cascos

Pipetas para inseminación

Piso de acero para porcicultura desnudo y recubierto

Pistolas de inseminación

Plaguicidas

Pluviómetro

Polen para la actividad agropecuaria

Potenciómetros

Preservantes para flores

Preservantes para frutas

Preservantes para ornamentales

Productos desinfectantes de piedra de leche

Protectos -sic: debe ser protector- contra ruido para proyectos agrícolas

Quemadores de azufre

Rastrillos



Acordonadores o enfardadores

Repuestos para mascarillas de protección y para jeringas

Retroexcavadores de hasta 51 KW

Rieles para cable vías

Rodines y rolas para cable vía

Ruedas fangueadoras

Sacabocados

Secadoras para granos (no eléctricas)

Semillas de toda clase y todo tipo de material de reproducción

Serruchos curvos para podar

Silos de hasta 10 Toneladas Métricas para la actividad agropecuaria

Sistemas de levante hidráulico de tractores agrícolas

Sondas uterinas

Sondas esofágicas

Tatuadoras

Tejidos de densidad inferior o igual a 10 tiras por cm. en ambos lados, de malla abierta para uso agrícola ("sarán")

Tensiómetros

Tensores para uso agropecuario



Estacas para uso agropecuario

Tensores para cable

Termómetros

Termos con nitrógeno líquido (envases criogénicos para semen)

Tornamesa o unión para carretas agrícolas

Tractores agrícolas que reúnen las siguientes características:

a) Ancho de trocha ajustable

b) Sistema de levante hidráulico trasero o delantero, con

enganche de 3 o 2 puntos para el montaje de instrumentos agrícolas y sistema hidráulico para el control remoto

c) Toma de fuerza trasera, lateral o delantera para poner en acción distintos implementos

d) Barra de tiro para el arrastre de implementos y carretas agrícolas y/o sistema de enganche (fijo o de levante automático) para halar implementos

Tubería corrugada para avenamiento

Zanjeadoras rotativas hasta 51 KW

Zetas de metal para transporte de banano

Agujas especiales para la extracción de larvas de abejas
Alambre de acero recubierto para marcos de colmenas

Alimentos terminados medicados o no, para la producción acuícola



Arrancadora de granos

Bandejas para la reproducción de plantas de uso agrícola

Bolsas plásticas estériles para toma de muestra de leche

Cascos blancos con ventilación para uso apícola

Cepillos especiales para la actividad apícola y pecuaria

Concentrados a base de polen para alimentación de abejas

Controles automáticos de humedad y temperatura, sus accesorios y repuestos para uso exclusivamente agropecuario

Cordel de fibra de coco para apuntalamiento de cultivos agrícolas

Criadoras de calentamiento con repuestos y accesorios

Cuchillos especiales para desopercular panales

Chapeadoras para acoplar a los tractores agrícolas

Dosificadores o medicadores de uso avícola

Equipo de cable vía, accesorios y repuestos para el cultivo hidropónico, accesorios y repuestos

Equipo para laminar y estampar cera de abejas

Equipo y sus repuestos para vacunación avícola

Equipos, accesorios y repuestos para la agricultura hidropónica

Estroboscopio para clasificar especies

Filtros para equipo de miel de abeja



Fondos sintéticos para nidales

Guantes especiales que cubran los brazos para uso apícola

Guadañadoras con motores de combustión interna

Instrumentos, aparatos y accesorios para la actividad apícola

Instrumentos y equipo para la actividad apícola y acuícola

Jaulas para la actividad avícola y acuícola

Láminas metálicas perforadas para la recolección de polen (trampas para abejas)

Láminas metálicas para trampas de polen y jaulas de reinas

Lombrices o sus huevos para uso en agricultura orgánica

Microchips y lector de microchips para la identificación electrónica de animales de interés pecuario

Nidos para aves

Pinzas de acero para limpiar marcos de colmena

Plumas de levante de tres puntos para enganche de tractores agrícolas

Prensa manual para sujetar marcos de colmena

Toallas para desinfección de ubres

Trajes, velos y guantes para uso apícola

Trampas y atrayentes para monitoreo y control de plagas de uso agropecuario



(El numeral 4) fue reformado por el artículo 6° del Decreto Ejecutivo N° 28648- MEIC- MAG- H, del 15 de mayo del 2000)

5) Insumos para la pesca marina

Agujas de coser y relingar

Anclas y rezones

Anodos de zinc (collares, láminas, etc.)

Anzuelos de todo tipo y tamaño

Argollas para bolsa camaronera o sardinera

Aros protectores metálicos o plásticos para reinales

Aros salvavidas (rellenos de espuma de caucho o de materias plásticas)

Bering de bronce con forro interno de hule o de baquelita, para eje de propela

Bitas de bronce

Bombas de achique plásticas para uso agropecuario, de 12, 24 y 32 voltios

Bombas de uso marino de 12, 24 y 32 voltios para trasegar agua potable de los tanques de la cocina

Bombas máquinas de bronce de uso marino, para achique

Bombillos de 12, 24 y 32 voltios, e intermitentes de 6 voltios,

todos de uso marino excepto los automáticos



Cable de acero alquitranado y engrasado (7/16 de pulgada en adelante)

Cable de acero inoxidable para reinales

Revistas, diarios y publicaciones periódicas e impresos de la partida SAC 4902 y folletos e impresos de la partida SAC 4901. (*)

(*) Así reformado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 22800 del 21 de diciembre de 1993)

Cables para palancas de control para aceleración y marcha

Chalecos salvavidas (de tejido de nylon, revestido de neopreno)

Chumaceras de pie o de parche para sostener el eje o el timón

Cornamusas

Cuerdas plásticas para pesca tipo monofilamento (todo diámetro)

Equipo electrónico de navegación (radar, sonar, ecosondas, radioboyas, navegador por satélite, sus accesorios y repuestos)

Estopa para calafate Flotadores o boyas de plástico o corcho (todo tamaño) de red de pesca o caza marina

Gacilla de acero inoxidable para línea tiburonera

Gasolina para la pesca no deportiva, siempre y cuando se adquiera bajo el procedimiento establecido en la resolución N° A-JD.I 138-94 del 3 de noviembre de 1994 y sus reformas, del Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura (INCOPECA).

(Adicionado por el artículo 2.b) del Decreto N° 25360 de 5 de julio de 1996).

Grilletes galvanizados (toda medida)



Guardacabos galvanizados

Guía y prensaestopa de timón y propela

Hilo de nylon para armar y reparar redes de pesca (todo número)

Hilo trenzado para línea de pesca (todo número)

Instrumentos de navegación (sextantes, brújula o compases)

Luces de navegación (fanales, luces de tope y troleo, lentes de color blanco, verde y rojo)

Mecate de nylon polipropileno de más de 18 mm.

Pacas de paño para construir redes, de monofilamento y nylon multifilamento

Papel para sonda

Pastecas de arrastre, sencillas o dobles, de hierro galvanizado o de madera, todo tamaño, fijas y de abrir

Pintura de cobre para uso marino

Pistolas de señales y luces de señales con su respectivo estuche

Plomos para artes de pesca

Presillas de cobre y aluminio para reinal

Propelas de bronce

Sacavuelas galvanizados, bronce, cobre o aluminio

Señales de humo de emergencia



Señuelos para pescar calamar

Trallas (mecate con alma de acero)

Mercancías varias:

Prótesis oculares

Reencauches y llantas para maquinaria agrícola exclusivamente

Queroseno

Diesel para pesca no deportiva

Libros

Cuadros y pinturas, hechos por pintores nacionales y extranjeros, producidos en el país

Cajas mortuorias

Consumo mensual de energía eléctrica que sea igual o inferior a 250kW/h (cuando el consumo mensual exceda los 250 kW/h el impuesto cuya tarifa es del 5%, se aplicará al total de kW/h consumido

Prótesis oculares

Toda clase de equipos médicos e instrumentos médico-quirúrgicos, requeridos por la Caja Costarricense de Seguro Social para la prestación de sus servicios

Composiciones musicales

(Así reformado por el artículo 1° del Decreto N° 24748 de 15 de noviembre de 1995).

a) Adicionase las siguientes mercancías:



Huevos, gusanos y pupas, para la cría de mariposas.

Bandas de hule (ligas).

Las mercancías que se adquieran al amparo de los contratos suscritos con fundamento en el artículo 5° del Decreto Ejecutivo N° 28648-MAG-H-MEIC de 15 de mayo de 2000, siempre que medie nota de exoneración emitida por el Departamento de Exenciones del Ministerio de Hacienda.

b) Exclúyase los siguientes ítemes:

Bombas de agua de 0.75 kw (1HP) o más para uso de proyectos agropecuarios.

Retroexcavadoras de hasta 51 kw.

Zanjeadoras rotativas hasta 51 kw.

(Así AMPLIADO por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo No. 31189 de 24 de febrero de 2003, publicado en La Gaceta No. 109 de 09 de junio de 2003.)

Artículo 6°.- Exportaciones, reexportaciones y reimportaciones.

(Así reformado por el artículo 4° del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 9° de la ley, las exportaciones y reexportaciones de mercancías están exentas del pago del impuesto, a cuyo efecto los interesados están obligados a comprobar en forma fehaciente las operaciones mencionadas, aportando en todos los casos la documentación aduanera correspondiente.

Con el fin de que se observe el principio impositivo del país de destino, establecido en la norma de la ley arriba indicada y de acuerdo con su artículo 14, los exportadores y reexportadores tienen derecho a que se les conceda el crédito fiscal que



corresponda por el impuesto pagado en etapas anteriores, sobre las mercancías destinadas a mercados extranjeros, incluyendo el referente a los insumos utilizados en el proceso productivo, crédito que podrá utilizarse en la forma prevista en el artículo 45 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Las reimportaciones de mercancías nacionales que se realicen dentro de los siguientes tres años a su exportación, también estarán exentas del pago del impuesto. Para hacer válida esta exención, el interesado deberá comprobar de modo fehaciente con la documentación aduanera correspondiente, la exportación original y que la reimportación se refiere a ésta.

(Adicionado -último párrafo- por el artículo 4° del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

Artículo 7°.- Franquicias aduaneras. Las personas que gocen de franquicia aduanera, de acuerdo con convenios internacionales, incluyendo el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), deben efectuar un trámite similar y simultáneo al que tienen que realizar para obtener la exención aduanera, a fin de que la Dirección General de Hacienda resuelva si procede o no la exención total o parcial del impuesto.

CAPITULO IV

De los Contribuyentes y Declarantes

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).



Artículo 9°.- Declarantes. Los productores exclusivos de mercancías cuya venta está exenta del pago del impuesto, deben solicitar su inscripción como declarantes del tributo, a fin de tener derecho a utilizar el crédito de impuesto correspondiente, facturado por separado de los precios de adquisición de mercancías incorporadas físicamente en la elaboración de aquellos bienes, así como el referente, en su caso, a la maquinaria y equipo utilizados directa y exclusivamente en la confección de dichos bienes.

También los exportadores de mercancías deben inscribirse como declarantes para obtener el crédito de impuesto pertinente, en los términos y condiciones antes indicados y en el artículo 21 de este reglamento.

(Así reformado este párrafo por el artículo 4° del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

En ningún caso procederá el crédito fiscal si el proveedor no factura el impuesto por separado.

CAPITULO V

De la Inscripción y Otras Obligaciones

Artículo 10.- Inscripción.- Las personas que lleguen a reunir los requisitos a que se refiere el artículo 8° de este Reglamento, deben solicitar su inscripción en el Registro de Contribuyentes, inmediatamente iniciadas sus actividades de ventas gravadas de mercancías o prestación de servicios.

Cuando por disposición legal se afecten con el impuesto nuevos servicios o nuevas transferencias de mercancías, o cuando la Administración Tributaria confirme que determinada mercancía resulta afecta al impuesto la solicitud de inscripción deberá presentarse dentro de los tres días siguientes a la publicación de dicha disposición en "La Gaceta" o de la notificación de la Administración.

La Administración Tributaria inscribirá de oficio, ya sea por actuación propia o por la presentación de las declaraciones por



parte de los contribuyentes, a las personas o entidades que no hubieren solicitado la inscripción a tiempo.

La falta de inscripción no libera a las personas señaladas en el artículo 8° de este Reglamento, de la obligación de pagar el impuesto con respecto a todas las operaciones gravadas que hubieren efectuado desde el momento en que iniciaron actividades.

Tampoco tendrán derecho a que se les reconozca el impuesto sobre las ventas pagado en etapas anteriores, sobre las mercancías que tengan en existencia a la fecha de su inscripción. No obstante, en aquellos casos en que la Administración Tributaria confirme que determinada mercancía se encuentra afecta al impuesto, quienes hubieren adquirido maquinaria y equipo para producir el bien gravado y sobre los cuales pagaron el impuesto de ventas, tendrán derecho al crédito de impuesto por la parte proporcional de la vida útil de tales bienes que reste después de que la Administración confirme que determinada mercancía se encuentre gravada, siempre y cuando demuestre que el impuesto pagado no se incorporó al costo de la mercancía o servicio o se ajuste a lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 47 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

(Así reformado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 27824- H del 20 de abril de 1999)

Artículo 11.- Inscripción del contribuyente o declarante. La inscripción en el Registro de Contribuyentes, debe contener la información mínima siguiente:

- a) Nombre o razón social.
- b) Domicilio fiscal.
- c) Dirección exacta del establecimiento principal y de las sucursales o agencias que tenga y números telefónicos del negocio.
- ch) Actividad económica principal y complementaria que desarrolla.



- d) Indicación de los requisitos que cumple para actuar como contribuyente o declarante del impuesto.
- e) Nombre, domicilio y números telefónicos de sus principales proveedores.
- f) Copia de la escritura social, cuando corresponda.
- g) Estimación de las ventas para los próximos dos años, en caso de empresas nuevas o en formación.

La Administración Tributaria notificará al sujeto pasivo las inscripciones que se realicen de oficio conforme se establece en el artículo anterior.

Las inscripciones realizadas por actuación propia del interesado no requerirán de notificación; el sujeto pasivo será responsable por la veracidad y exactitud de la información contenida en la solicitud presentada.

(Así reformado por Decreto Ejecutivo N° 31018 de 10 de enero de 2003).

Artículo 12.- Constancia de inscripción. La Administración

Tributaria entregará a las personas incorporadas en el Registro de

Contribuyentes una constancia de inscripción, en la que se indicará la naturaleza en que actúan sus titulares, ya sea como contribuyentes o declarantes del impuesto. Si el contribuyente tiene agencias o sucursales se le entregarán también tantas copias de dicha constancia como sean necesarias.

La constancia de inscripción es un documento público, que debe mantenerse en lugar visible del establecimiento comercial de su titular.

En caso de extravío, deterioro o irregularidades de este documento, se debe solicitar a la Administración Tributaria su reemplazo. Si



el contribuyente cesa en sus funciones o traspasa su negocio debe devolver la constancia de inscripción y sus copias si las hubiere, a la Administración Tributaria.

El incumplimiento de lo establecido en este artículo, será sancionado conforme lo previsto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 13.- Transferencia de establecimientos mercantiles. En el caso de transferencia o arrendamiento de establecimientos mercantiles de un contribuyente a otro, el transferidor o arrendante, debe pagar el impuesto por las operaciones que hubiere realizado hasta la fecha del traspaso, sin incluir en la liquidación, el impuesto referente a las existencias de mercancías al momento de la transferencia o arriendo. El crédito de impuesto si lo hubiere, será traspasado por el vendedor o arrendatario, a efecto de que lo impute a futuros débitos de impuesto.

En este caso, el adquirente o arrendatario no tiene derecho a otros créditos sobre esas mercancías, por haber sido adquiridas libres del tributo.

Cuando un contribuyente transfiera o arriende su establecimiento mercantil a una persona no inscrita, debe pagar el impuesto por las operaciones que hubiere realizado hasta la fecha de la transferencia o arriendo, así como también el tributo que corresponda a las existencias de mercancías destinadas a la venta y a los bienes para uso del negocio.

(Así reformado este párrafo por el artículo 1.b) del Decreto N° 20291 de 5 de marzo de 1991).

Si el adquirente o arrendatario del establecimiento mercantil reúne los requisitos exigidos por la ley para estar inscrito en el Registro de

Contribuyentes, debe proceder a inscribirse de inmediato, en cuyo caso se aplicará lo dispuesto en el párrafo primero.



Las partes están obligadas a presentar a la Administración Tributaria, la respectiva escritura de traspaso o el contrato de arrendamiento, dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la transacción. El incumplimiento de lo anterior, obliga solidariamente a ambas partes a pagar el impuesto que pudiera recaer sobre las existencias de mercancías o bienes y cualquier tributo generado con anterioridad y con posterioridad al traspaso o arriendo.

La Administración Tributaria no autorizará el trámite de publicación de los edictos de la venta o traspaso, si el transferidor no está al día en el pago del impuesto. La Imprenta Nacional, no publicará ningún edicto sin el visto bueno de esa dependencia.

En todo caso, el adquirente o arrendatario, es responsable solidario del pago del impuesto que adeuda su antecesor, en los mismos términos establecidos en el inciso b) del artículo 22 del Código Tributario.

Artículo 14.- Situaciones especiales de negocios con ventas al detalle, de supermercados y negocios similares. Los supermercados o negocios similares pueden solicitar inscribir como contribuyente, una sociedad de derecho integrada por sus socios o un departamento encargado de comprar para ellos las mercancías. La Administración Tributaria también podrá inscribir a las cadenas de comerciantes detallistas a efectos de liberar de la inscripción a sus afiliados.

En estos casos, los contribuyentes citados, cadenas de comerciantes detallistas, sociedad o departamento comprador, calcularán el impuesto tomando como base imponible, los precios de venta de las mercancías gravadas que expendan los supermercados, comerciantes detallistas o negocios similares que representan; estos últimos serán solidariamente responsables del pago de este tributo.

Los negocios citados deberán indicar en los precios de venta de sus artículos, en las facturas o documentos equivalentes que extiendan a sus clientes, que el impuesto está incluido, cuando corresponda.

La inscripción de cadenas de comerciantes detallistas, la constitución de un departamento comprador o la de sociedades legalizadas, no releva al negocio de que se trate de la obligación de llevar controles y registros adecuados de sus ventas, para efectos del impuesto sobre la renta.



El incumplimiento de lo anterior, dará base para que la Administración Tributaria desinscriba de oficio a los contribuyentes indicados, inscribiendo en sustitución de estos a los respectivos supermercados, comerciantes detallistas o negocios similares, quienes quedarán sujetos a las obligaciones contenidas en el artículo 18 de este Reglamento y a las demás disposiciones aplicables a las generalidades de los contribuyentes.

(Así reformado por el artículo 1° del Decreto N° 17882 de 1° de diciembre de 1987).

Artículo 15.- Registros especiales de compra y de venta: Toda persona o entidad inscrita como contribuyente o declarante del impuesto está obligada a llevar y a mantener al día un registro de compras y otro de ventas; tales registros deben contener como mínimo, la siguiente información:

(Así reformado por el artículo 4° del Decreto N° 22592 de 4 de octubre de 1993).

- a) Fecha y número del documento que respalda la operación;
- b) Monto total de las compras por factura o comprobante, desglosado en compras exentas, compras gravadas y el impuesto pagado;
- c) Monto total de las ventas por factura o comprobante, desglosado en ventas exentas, exportaciones, ventas gravadas y el impuesto cobrado; y
- ch) El total mensual, en ambos registros, de los montos anteriores.

Artículo 16.- Desinscripción: La Administración Tributaria queda facultada para desinscribir de oficio a contribuyentes, aún cuando éstos cumplan con cualesquiera de los requisitos a que se refiere el artículo

8° de este Reglamento, cuando con ello se logre una mejor administración y fiscalización del tributo. Tales contribuyentes dejarán de cobrar el impuesto a partir de la fecha en que la



dependencia les notifique que han sido desinscritos. En tal caso deben liquidar y pagar el impuesto sobre las existencias de mercancías y bienes utilizados en la explotación de sus negocios, sobre los cuales ya sea hubiere acreditado el impuesto o que hubieren sido adquiridos sin el pago del mismo.

Las existencias de mercancías gravadas, así como los bienes a que se refiere el párrafo anterior, deben ser valuados a su precio de adquisición y a su valor en libros, respectivamente.

CAPITULO VI

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 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)

Artículo 18: De las facturas y su autorización.

a) Las facturas que emita el contribuyente o declarante, deben ser redactadas en español, en duplicado, el original se entregará al comprador y la copia será el documento que ampare el correspondiente asiento contable. En las ventas al crédito, en consignación y apartados de mercaderías, el original de la factura o comprobante quedará en poder del vendedor hasta su cancelación.

Estos documentos contendrán como mínimo los siguientes requisitos:

- 1) Nombre completo del propietario o razón social y la denominación del negocio (nombre de fantasía si existe).
- 2) Número de inscripción.



- 3) Numeración consecutiva.
- 4) Espacio para la fecha.
- 5) Condiciones de la venta: al contado, crédito, etc.
- 6) Nombre del impresor (pie de imprenta) y los datos de identificación de la impresión.
- 7) Fecha de emisión.
- 8) Nombre completo del comprador o razón social.
- 9) Número de cédula natural o jurídica, siempre que el comprador sea contribuyente del impuesto.
- 10) Detalle de la mercancía transferida o naturaleza del servicio prestado, precio unitario y monto de la operación expresada en moneda nacional.
- 11) Descuentos concedidos, con indicación de su naturaleza y montos.
- 12) Subtotal.
- 13) Monto del impuesto selectivo de consumo, cuando el vendedor sea también contribuyente del indicado impuesto y el monto de cualquier otro tributo que recaiga sobre mercancías o servicios gravados.
- 14) El valor de los servicios prestados, separando los gravados y los exentos, con motivo de la venta de mercancías o servicios gravados.
- 15) El valor de las mercancías que se incorporen en la prestación de servicios gravados, separando las gravadas y las exentas.
- 16) Precio neto de venta (sin impuesto).



17) Monto del impuesto equivalente a la tarifa aplicada sobre el precio neto de venta, con la indicación "Impuesto de Ventas" o las siglas "IVA".

18) Valor total de la factura (16+17).

Los requisitos enumerados del 1 al 6, deberán imprimirse en la factura.

b) Todo contribuyente, de previo a la utilización de sus facturas u otro documento que las reemplacen, deberá presentarlas para su registro y autorización en la Dirección General de la Tributación

Directa. Esta Dependencia podrá autorizar el uso de documentos o comprobantes que reemplacen las facturas, cuando la modalidad de la comercialización, el uso de tecnología o la actividad del contribuyente así lo requiera. Asimismo, podrá autorizar sistemas especiales, siempre que las condiciones de la facturación y el control interno contable de los contribuyentes sean confiables, todo a juicio de la Dirección. No obstante, la Administración

Tributaria podrá revocar el sistema autorizado cuando no se cumpla con los requisitos establecidos.

En caso de que se rescinda o se deje sin valor una operación de venta, se anulará la factura correspondiente de acuerdo con las prácticas comerciales; además, el método empleado para su anulación debe permitir verificar la venta rescindida o anulada; el contribuyente Conservará el original y las copias de la factura. En caso contrario se presumirá que la venta fue realizada. En las ventas directas al consumidor final, tratándose de mercancías de exiguo precio o dada la variedad de artículos, precio u otras circunstancias similares, podrá omitirse el nombre del comprador en la factura. Si el contribuyente considera que en este tipo de ventas el sistema de facturación no se adapta a las necesidades de su negocio, podrá sustituirlo, previa autorización de la Dirección, por el uso de cajas registradoras que expidan tiquetes y que contengan como elementos de control cintas con el registro de las ventas.

En tales tiquetes deberán figurar las indicaciones a que se refieren los numerales 1, 2, 3, 7, 16, 17 y 18 del inciso a) de



este artículo, con la numeración consecutiva de las operaciones. Además, las cintas de control deberán archivar en orden cronológico para el examen y comprobación de las ventas por parte de la Dirección General de la Tributación Directa, quedando esta facultada para adoptar las medidas que considere pertinentes para el mejor control de las cajas registradoras y cintas.

La Administración Tributaria también está facultada para autorizar a los contribuyentes a facturar con el impuesto incluido en las ventas al consumidor final.

Cuando la Administración Tributaria determine la existencia de otras facturas además de las autorizadas, se levantará un acta sobre el hecho, a efectos de proceder conforme lo dispuesto en el artículo 148 del Código de Norma y Procedimientos Tributarios, en concordancia con los artículos 20 de la Ley y 30 de su Reglamento.

(Así reformado por el artículo 6° del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

Artículo 19.- Base imponible en importaciones o internaciones: La base de imposición en el caso de importaciones o internaciones de mercancías, se determina adicionando al valor aduanero, Aduana de Costa Rica, calculado según las disposiciones legales vigentes en materia aduanera, lo efectivamente pagado por el importador en concepto de:

- a) Derechos de importación.
- b) Impuesto selectivo de consumo.
- c) Cualquier otro tributo o recargo que se aplique a la importación o internación.
- ch) Servicios de bodegaje, desalmacenaje o ambos, con independencia de las personas que los presten.
- d) Todos los cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda.



El impuesto se liquidará por separado en la póliza o en el formulario aduanero, según el caso, debiendo pagarse antes del desalmacenaje de las mercancías.

El valor aduanero en moneda extranjera se cuantificará en moneda nacional, aplicando el tipo de cambio que le corresponda a la mercancía, de acuerdo con las regulaciones del Banco Central de Costa Rica, que estuviere vigente a la fecha de aceptación de la póliza o del formulario aduanero.

(Así reformado por el artículo 8° del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

CAPITULO VII

De la Declaración, Determinación, Crédito y Pago del Impuesto

Artículo 20.- Declaración del impuesto: Los contribuyentes deben liquidar el impuesto en los formularios que les proporcionará la Administración Tributaria, pero la falta de tales formularios no los libera de la obligación de pagar el impuesto y las multas y recargos por no presentación o mora, que correspondan.

La declaración jurada de las ventas efectuadas durante un mes, deberá ser presentada a más tardar el decimoquinto día natural del mes siguiente al que se refiere la declaración

La obligación de presentar la declaración subsiste aún cuando no se pague el impuesto, o cuando la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal represente un saldo a favor del contribuyente.

Los contribuyentes que tengan agencias o sucursales dentro del país, presentarán una sola declaración, que comprenda la totalidad de las operaciones efectuadas por tales establecimientos y las correspondientes a la casa matriz.

(Así reformado por el artículo 7° del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).



(Así reformado su párrafo segundo por el inciso 2) del artículo 7 del

Decreto Ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001).

Artículo 21.- Determinación del impuesto: El impuesto se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscales, debidamente respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad del contribuyente de que se trate.

El débito fiscal a que se refiere el párrafo anterior está constituido por la suma del impuesto detallado o incluido en el valor de las facturas de venta o documentos equivalentes, emitidos durante el período fiscal, en la forma mencionada en el artículo 18 de este Reglamento, más el que resulte de operaciones efectuadas en dicho período fiscal, por concepto de consumo, uso personal de mercancías o servicios gravados, permutas, arrendamientos con opción de compra, faltantes de inventarios, ventas en consignación, apartado de mercancías y en general cualquier acto que involucre la atránsferencia del dominio de mercancías, independientemente de su naturaleza jurídica, de la designación y de las condiciones pactadas por las partes.

El crédito fiscal es la suma del impuesto determinado en las facturas de compras o comprobantes debidamente registrados y autorizados por la Dependencia, así como el determinado en las pólizas o formularios aduaneros, que el contribuyente haya pagado en las adquisiciones de mercancías o servicios gravados que destine a la venta, así como el de materias primas, insumos, maquinaria y equipo, incorporados o utilizados físicamente en la producción de mercancías o servicios gravados, realizadas en el período fiscal al que corresponda la declaración; el crédito se complementa con el saldo del impuesto a favor del contribuyente que haya resultado de declaraciones anteriores, de acuerdo con lo indicado en el artículo 16 de la ley.

El crédito fiscal es la suma del impuesto determinado:

- a) En las pólizas o formularios aduaneros y en las facturas de compras o comprobantes debidamente registrados y autorizados por la Administración Tributaria, referidos a las adquisiciones de mercancías y servicios gravados que el contribuyente destine a la venta.



b) En las pólizas o formularios aduaneros y en las facturas de compras o comprobantes debidamente registrados y autorizados por la Administración Tributaria, y pagado por el contribuyente en las adquisiciones de materias primas, insumos, maquinaria y equipo, incorporados o utilizados físicamente en la producción de mercancías y servicios gravados.

c) En los comprobantes emitidos por la entidad aseguradora, pagados por el contribuyente por concepto de primas de seguro que protejan bienes, maquinaria e insumos directamente incorporados o directamente utilizados en la producción del bien o la prestación de servicios gravados.

Las compras y adquisiciones deben ser realizadas en el período fiscal al que corresponda la declaración. En el caso del inciso c) procede reconocer el crédito fiscal por el pago de la prima en forma proporcional a los períodos fiscales que cubra.

El crédito se complementa con el saldo del impuesto a favor del contribuyente que haya resultado de declaraciones anteriores, de acuerdo con lo indicado en el artículo 16 de la ley.

El crédito fiscal solo se reconocerá si el impuesto aparece por separado en las citadas facturas de compra o comprobantes debidamente autorizados, así como en las pólizas o formularios aduaneros.

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.

En caso de exportaciones y reexportaciones, la desgravación tiene que ser total por medio del crédito fiscal; éste, estará constituido por el impuesto pagado sobre: la maquinaria y el equipo, las materias primas e insumos, tales como envases, empaques, embalajes y enfardajes, todos ellos utilizados



directamente en la producción, de acuerdo con lo señalado en los artículos 9° y 14 de la Ley y 6° de este Reglamento. En este caso, tratándose de las compras de las mercancías antes mencionadas que se efectúen a personas no contribuyentes, la Administración Tributaria está facultada para determinar el crédito fiscal, siempre que el interesado aporte los comprobantes respectivos.

Cuando con motivo de la prestación de servicios no sujetos se utilicen o incorporen mercancías o servicios que han pagado el impuesto en etapas anteriores, lo así pagado no se reconocerá como crédito de impuesto, ni su importe se devolverá al interesado, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley.

Tratándose de mercancías que pueden utilizarse indistintamente en servicios exentos y gravados, se calculará la proporción que corresponda a estos últimos, a efectos de establecer el crédito fiscal.

(Así reformado por el artículo 8° del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

(Así reformados su párrafo tercero y siguientes por el inciso 3) del artículo 7 del

Decreto Ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001).

(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)

Artículo 22.- Oficinas recaudadoras. El impuesto debe pagarse en el Banco Central de Costa Rica o en cualquiera de las agencias autorizadas por este, dentro del plazo establecido en los artículos 15 de la ley y 20 de este Reglamento.

Cuando el contribuyente no pague el impuesto, o en las declaraciones no exista impuesto a pagar, o cuando la diferencia



entre el débito fiscal y el crédito fiscal represente un saldo a favor del contribuyente, las declaraciones podrán presentarse: a) En las Administraciones Regionales

Tributarias y la Administración de Grandes Contribuyentes. b) En el Sistema Bancario Nacional, sus agencias y sucursales autorizadas por el Banco Central de Costa Rica. c) Las demás entidades u órganos públicos o privados, que tengan atribuida o a los que se atribuya la condición de órgano de recaudación o entidad recaudadora.

(Así reformado por el artículo 9° del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

Artículo 23.- Pago del impuesto y crédito fiscal en las importaciones o internaciones: En todos los casos, corresponde a las aduanas del país determinar el impuesto y exigir su pago en las importaciones o internaciones de mercancías cuya venta esté gravada.

La base de imposición se determina en la forma indicada en el artículo 19 de este Reglamento.

Solamente se concederá el crédito fiscal por el impuesto pagado con motivo de una importación o internación, cuando el importador sea contribuyente del impuesto. No obstante, en el caso de un negocio debidamente establecido que no reúna la condición de contribuyente, según lo señalado en el artículo 8° de este Reglamento, la Administración Tributaria podrá inscribirlo, a fin de que pueda utilizar el crédito fiscal, quedando obligado a pagar el impuesto respectivo sobre las ventas realizadas. Efectuada la inscripción en estas circunstancias, la condición de contribuyente se mantendrá durante toda la vida del negocio de que se trate.

Artículo 24.- Declaración y crédito fiscal de personas exentas: Las personas a que se refiere el artículo 9° de este Reglamento, deben presentar una declaración jurada para determinar el crédito fiscal, por las operaciones realizadas durante el mes, en los formularios que les proporcione la Administración Tributaria.

CAPITULO VIII



De los Regímenes Especiales

Artículo 25.- Liquidación por el sistema de compras: Los contribuyentes que no ejerzan actividades industriales o de servicios, cuyas ventas anuales no excedan de ₡ 1.200.000,00 (un millón doscientos mil colones) y que se dediquen exclusivamente al comercio al detalle en el que la facturación se dificulte, podrán solicitar a la Administración Tributaria que les autorice liquidar el impuesto aplicando, sobre el total de las compras gravadas efectuadas en el período fiscal, el factor que resulte de multiplicar la tarifa de impuesto correspondiente, por el porcentaje de utilidad bruta que la dependencia determine para un negocio en particular o una actividad económica general. La aplicación del sistema anterior queda a juicio de la Administración Tributaria, quien también podrá autorizarlo en situaciones muy especiales, aún cuando las ventas excedan al monto antes indicado, si de acuerdo con su criterio resulta conveniente según la naturaleza del negocio de que se trate y los intereses fiscales.

Este procedimiento de recaudación no da derecho al contribuyente a rebajar el crédito por el impuesto pagado sobre las compras de mercancías, excepto cuando corresponda a exportaciones.

El contribuyente a quien se le autorice este sistema, está obligado a confeccionar la declaración en formulario especial que para tal efecto le suministre la Administración Tributaria; la falta de este formulario no lo exime de la obligación de declarar y pagar el impuesto en las agencias recaudadoras autorizadas.

Los citados contribuyentes siempre estarán obligados a emitir comprobantes y a llevar los registros, para efectos del impuesto sobre la renta.

El régimen para los pequeños contribuyentes será regulado por las siguientes disposiciones:

a) Los pequeños comerciantes que vendan mercancías gravadas o presten servicios afectos al impuesto general sobre las ventas directamente al consumidor, cuyas ventas anuales no exceden de dos millones de colones, así como también aquellos negocios que cumplan con el requisito de vender al consumidor final más del sesenta por ciento de la mercadería exenta del impuesto de ventas, con un



máximo de ventas mensuales de seiscientos mil colones, podrán acogerse al sistema de tributación simplificada, mediante el cual pagarán el impuesto equivalente señalado en la ley, según corresponda.

b) El pago del tributo se hará dentro de los primeros quince días del mes siguiente al trimestre vencido, es decir, en los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año.

c) Los contribuyentes acogidos a este régimen no harán uso del crédito del impuesto sobre las compras efectuadas ni cobrarán el impuesto sobre las ventas que realicen.

(Así reformado -último párrafo- por el artículo 10 del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

Artículo 26.- Sistema especial de determinación y pago del impuesto a nivel de fábrica, mayorista y aduanas.

La Administración Tributaria está facultada para determinar la base imponible y ordenar la recaudación a nivel de fábrica, mayorista y aduanas, sobre los precios de venta al consumidor final en el nivel de detallista, en aquellas mercancías en las que se dificulte la percepción del tributo. El procedimiento anterior deberá ser adoptado mediante resolución razonada, emitida por la Tributación Directa.

En estos casos, los intermediarios que al momento de entrar en vigencia el sistema de cobro a nivel de fábrica, mayorista o aduana, tengan en sus inventarios mercancías de las contempladas en la correspondiente Resolución, deberán reintegrar el crédito aplicado por el impuesto pagado en las adquisiciones respectivas, mediante la cancelación del impuesto sobre dichas existencias a su precio de costo, el cual deberán incluir en la declaración del impuesto sobre las ventas del mes inmediato anterior al que entre en vigencia el cobro del impuesto a nivel de fábrica, aduana o mayorista. Asimismo, estos intermediarios deberán conservar a disposición de la Administración Tributaria los listados de inventario respectivo.

(Así reformado por el artículo 10 del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

Artículo 27.- Órdenes especiales para autorizar adquisiciones sin



el pago del impuesto.

La Administración Tributaria está facultada para otorgar órdenes especiales a fin de que los declarantes o contribuyentes, puedan efectuar adquisiciones de mercancías sin el pago previo del impuesto, cuando no puedan compensar el crédito fiscal o se les dificulte su aplicación contra aquel que deban pagar, en los casos siguientes:

a) A los declarantes productores de mercancías exentas, incluso las empresas dedicadas a la actividad avícola, sobre las materias primas, insumos, maquinaria, equipo, sus partes y repuestos, "búnker", el diesel, el gas, la energía eléctrica, envases y material de empaque que utilicen directamente en la producción; asimismo, el equipo y materiales utilizados en los laboratorios de control de calidad de sus productos. En el caso del "búnker", el diesel, el gas y la energía eléctrica, debe demostrarse satisfactoriamente ante la Dirección, la proporción del gasto total incurrido, imputable en forma directa a la producción de artículos exentos.

(Así reformado por artículo 1° del decreto ejecutivo N° 31064 de 14 de febrero de 2003).

b) A los exportadores, incluso los que operen bajo el régimen de admisión temporal, sobre las materias primas, insumos, maquinaria, equipo, sus partes y repuestos, envases y material de empaque, que utilicen directamente en la producción; asimismo, los servicios gravados que se incorporen en ella; además, el equipo y materiales utilizados en los laboratorios de control de calidad de sus productos.

c) A los contribuyentes sobre la maquinaria de alto valor que utilicen directamente en el proceso productivo; y

d) A los contribuyentes que también fabriquen mercancías exentas o para la exportación, se les podrán otorgar todos los beneficios incluidos en los incisos anteriores, excepto el referido a los insumos, en los que la orden especial se limitará a autorizar el no pago del impuesto proporcionalmente con base en la relación que surja entre el monto de las exportaciones y el total de sus ventas.



e) A contribuyentes o comerciantes, que efectúen más del cincuenta por ciento (50%) del total de sus ventas a instituciones del Estado, a empresas que gocen de la exención del impuesto de ventas o bien a exportadores, declarantes comercializadores y productores de mercancías exentas. También a los comerciantes exportadores sobre las mercancías destinadas a la exportación así como sobre los empaques o envases que se utilicen en la presentación, conservación o higiene de las mercancías respectivas. Para los comerciantes de mercancías exentas procederá otorgar órdenes para autorizar adquisiciones sin el pago del impuesto por la compra de empaques o envases que se utilicen en la presentación, conservación o higiene de las mercancías respectivas.

A contribuyentes o declarantes que generen y/o distribuyan, transmitan o vendan energía eléctrica, cuando un 35% o más del total de sus ventas, se encuentren constituidas por ventas exentas o sujetas a la tarifa diferenciada del 5%.

(Así reformado por artículo 2° del Decreto Ejecutivo N° 31064 de 14 de febrero de 2003).

f) Las empresas que generan y/o distribuyan, transmitan o vendan energía eléctrica podrán solicitar ordenes especiales para adquirir maquinaria y equipo, así como los transformadores y cables de alta tensión y de materiales utilizados exclusivamente para su protección y aislamiento.

Con la excepción de las empresas indicadas en el párrafo anterior no procede otorgar la autorización para la adquisición sin el pago del impuesto: material eléctrico que se utilice en las instalaciones eléctricas de toda índole, de transformadores y cables de alta tensión y de materiales utilizados para su protección o aislamiento. Tampoco procederá la autorización, para las compras de plantas eléctricas con capacidad igual o menor de 2500 KW, requeridas para atender emergencias o cortes de picos, de materias primas, envases y material de empaque que se utilice directamente en la fabricación de muestras de artículos exentos, ni para los materiales utilizados en la construcción para el montaje de maquinaria.

(Así reformado por el artículo 3° del Decreto Ejecutivo N° 28096- H del 24 de agosto de 1999)



Artículo 28.- Regulaciones para otorgar las órdenes especiales:

Las órdenes especiales a que se refiere el artículo anterior sólo podrán concederse cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el solicitante sea declarante o contribuyente.

b) Estar al día en el pago de todos los impuestos que administra la Dependencia.

c) Que el período de diferimiento del impuesto sea mayor de seis meses. No obstante, en casos calificados y a juicio de la

Administración Tributaria, podrá conceder órdenes especiales aún cuando el plazo sea inferior al indicado.

ch) En el caso de contribuyentes exportadores, cuando sus exportaciones sean mayores al 50% del total de sus ventas.

d) Rendir una garantía suficiente sobre el impuesto cuyo pago se difiere, cuando la dependencia lo considere conveniente.

e) Para la concesión de la autorización, el interesado presentará factura proforma, la que deberá contener los mismos datos sobre el proveedor que deben aparecer en las facturas de ventas definitivas, así como el detalle de la mercadería a autorizar, incluyendo los montos de los impuestos que correspondan.

f) Los contribuyentes o declarantes a quienes se les hayan otorgado autorizaciones de las aquí contempladas deberán presentar un informe mensual en el que detallarán las compras sobre las cuales aplicaron las autorizaciones concedidas, cumpliendo con los requisitos que se indiquen en el formulario que a tal efecto suministrará la Administración Tributaria.

g) La Administración Tributaria podrá suspender, hasta por tres meses, la concesión de autorizaciones para adquirir sin el pago previo del impuesto, en los casos en que se determine que el beneficiario la ha inducido a error o cuando habiéndole concedido la autorización, se haya acreditado el impuesto en las declaraciones correspondientes.



(Así reformado por el artículo 12 del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

CAPITULO IX

Del cierre de Negocios

Artículo 29.- Orden de cierre. La Administración Tributaria está facultada -con observancia siempre del debido proceso-, para ordenar el cierre por un plazo de quince días de los establecimientos de los contribuyentes que incurran, o cuyos representantes o dependientes, según el caso, lo hagan, en cualquiera de las causales contenidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y que a continuación se detallan:

CAUSALES:

1. No emitir la factura o el comprobante, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, o no entregarlos al cliente en el mismo acto de la compra, venta o la prestación del servicio.
2. No percibir el tributo correspondiente o no retenerlo.
3. Atrasarse por más de un mes, en la presentación de la declaración o el pago del impuesto correspondiente.
4. No enterar al Fisco, los tributos retenidos o percibidos.

Asimismo, la Administración está facultada para aplicar otras sanciones de carácter administrativo, sin perjuicio de aquellas que puedan ser aplicadas en la vía penal correspondiente establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. No obstante, cuando por las causales mencionadas se haya previsto otra sanción administrativa, la Administración Tributaria aplicará el Cierre de Negocios.

(Así reformado por el artículo 13 del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).



Artículo 30.- Prevención de Cierre.

I.- En los casos en que no se emitan facturas o comprobantes debidamente autorizados, o no se entreguen al cliente en el mismo acto de la compraventa o la prestación del servicio, o cuando no se perciba el tributo correspondiente o no se retenga, los trámites de cierre se iniciarán con el levantamiento de un acta por parte de los funcionarios de la Dirección General de la Tributación Directa en la que se detallará la infracción cometida. Acto seguido se elaborará por escrito y notificará, ya sea al dueño, representante legal o dependiente del negocio, una prevención de cierre, en la que se indicará la infracción cometida y se concederá al contribuyente un plazo improrrogables de tres días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación, para que presente ante la Dirección las pruebas de descargo que considere pertinentes.

Transcurrido el plazo de tres días señalado sin que el contribuyente desvirtúe la infracción que se le imputa, la Administración tendrá cinco días para dictar la resolución que ordena el cierre del establecimiento.

Cuando el contribuyente presente pruebas de descargo, la Dirección dictará la resolución razonada dentro de los cinco días posteriores a la recepción de éstas. Contra ambas resoluciones podrán interponerse los recursos de revocatoria y apelación subsidiaria para anate el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro del plazo de tres días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de dicha resolución.

Para la debida tipificación del incumplimiento en cuanto a la obligación de emitir facturas o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, se tendrá en cuenta que: a) En el caso de las ventas realizadas bajo el sistema de apartados, la obligación de emitir las facturas surge en el momento en que se hace el apartado, y se entregará al cliente cuando se cancele la mercadería. b) En las ventas por consignación, la factura deberá emitirse y entregarse en el momento de la entrega de la mercadería al consignatario y c) En el arrendamiento de mercancías con opción de compra, la factura o comprobante deberá



emitirse en la fecha y condiciones establecidas al efecto en el contrato respectivo.

II.- Cuando exista un atraso por más de un mes en la presentación de la declaración o en el pago del impuesto, o no se entere al Fisco los tributos retenidos o percibidos por más de un mes, los trámites de cierre se iniciarán con una prevención escrita dirigida al dueño, gerente o administrador del negocio, en la que se le indicará al contribuyente la infracción cometida. Si el atraso en el incumplimiento de su deber es inferior al mes, se aplicará la sanción establecida al efecto en el artículo 76 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Si dicha infracción es detectada directamente por el auditor al momento de realizar la inspección, antes de efectuar la prevención de cierre, deberá levantar un acta en la que detallará los hechos constatados y que servirán de base para la prevención.

Entregada la prevención, se le concederá al interesado un plazo improrrogable de tres días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha de su notificación, para que demuestre que los cargos imputados no son ciertos y que ha cumplido con lo indicado en la prevención, respaldado por las correspondientes pruebas de descargo. En caso de no presentar las referidas pruebas y alegatos, la Dirección emitirá una resolución confirmatoria dentro de los cinco días posteriores al vencimiento de dicho término, ordenando el cierre del establecimiento. Si presenta pruebas y alegatos dentro del término legal conferido, esta Dirección General deberá valorarlas y emitir la correspondiente resolución dentro de los cinco días posteriores a su recepción. Contra ambas resoluciones podrán interponerse los recursos de revocatoria y apelación subsidiaria para ante el Tribunal Fiscal Administrativo dentro de los tres días hábiles posteriores a su notificación.

III.- Para todos los efectos se considerará como prueba de descargo, aquella dirigida a desvirtuar los cargos que se imputan y que demuestran que no ha habido incumplimiento.

La notificación de la prevención de cierre y acta respectiva, en ausencia de las personas aludidas anteriormente, podrá hacerse al administrador, al gerente o a cualquier empleado del establecimiento mayor de quince años.



(Así reformado por el artículo 14 del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

(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)

Artículo 31.- Ejecución de la orden de cierre: La orden de cierre se ejecutará por medio de funcionarios de la Administración Tributaria y un miembro de la Fuerza Pública o de la Guardia de Asistencia Rural; de todo lo actuado se levantará un acta que deberá ser firmada por los ejecutores y el dueño gerente o administrador del establecimiento. Si éste se negare a firmar o se retirare sin hacerlo o no estuviere presente, se consignar en el acta esa circunstancia.

Artículo 32.- DEROGADO

Derogado por el artículo 4° del Decreto N° 25047 de 26 de marzo de 1996).

Artículo 33.- Casos especiales de cierre:

a) Cierre de locales que afecte casas de habitación o varios establecimientos: si la orden de cierre afecta a un local que sirva de habitación a una o más personas, o a un edificio en que se encuentren varios establecimientos, la orden de cierre se ejecutará de tal forma que no impida el acceso a la casa de habitación o a los otros establecimientos comerciales.

b) Cierre de locales compartidos por varios negocios: si en un mismo local se encuentran varios negocios, ya sea que compartan o no el equipo o la maquinaria, la orden de cierre consistirá en la prohibición expresa para el infractor de ejercer la actividad, lo cual se hará constar en un acta.



(Así reformado por el artículo 1.j) del Decreto N° 20959 de 11 de diciembre de 1991).

Artículo 34.- Resguardo de cosas perecederas y animales vivos: Si dentro del establecimiento que debe ser clausurado se encuentran mercancías de fácil descomposición, se ordenará al dueño, gerente o administrador, que las coloque en lugar apropiado, para que no sufran perjuicio. En caso de negativa, la pérdida será atribuible al propietario del negocio.

Si se encuentran animales vivos dentro del local, los mismos serán puestos a disposición del interesado.

Artículo 35.- Ejecución de la orden de cierre: La clausura podrá ser ejecutada a cualquier hora del día, como mejor convenga a los intereses fiscales, pero de preferencia se efectuará en horas en que hubiere el menor número de personas dentro del establecimiento.

Artículo 36.- Orden de reapertura del negocio: La orden de reapertura del negocio, procederá únicamente cuando el contribuyente se haya puesto a derecho, lo que debe constar en resolución dictada por la Administración Tributaria.

Artículo 37.- Cierre de los negocios de un inscrito. Cuando el contribuyente tuviere varios establecimientos y hubiere incurrido en cualesquiera de las causales que establece el artículo 20 de la ley, la orden de cierre se dictará contra todos los negocios.

En este caso, las notificaciones se harán ya sea al dueño, representante legal, administrador, gerente, dependiente, o en su defecto, a cada uno de los gerentes o administradores de los distintos negocios, o a cualquier empleado de estos mayor de quince años.

(Así reformado por el artículo 14 del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

Artículo 38.- No responsabilidad del daño con ocasión del cierre. No incurrir en responsabilidad, ni el Estado ni los ejecutores, por los perjuicios económicos que se ocasione al contribuyente que haya



incumplido con las causales de cierre del establecimiento que establece el artículo 20 de la ley.

(Así reformado por el artículo 1.h) del Decreto N° 20291 de 5 de marzo de 1991).

CAPITULO X

De la Administración y Fiscalización

Artículo 39.- Organismo de aplicación: Corresponde a la Dirección

General de la Tributación Directa la administración y fiscalización del impuesto.

Artículo 40.- Obligaciones de las aduanas: Las aduanas están obligadas a suministrar a la Administración Tributaria, la información que ésta les solicite relativas a importaciones, internaciones, exportaciones y reexportaciones de mercancías gravadas o exentas.

Artículo 41.- Simulación y suplantación del contribuyente o del declarante. La persona que actúe como contribuyente o declarante inscrito, sin tener esa condición o que suplante a otro contribuyente o declarante, comete el delito que sanciona el artículo 218 del Código Penal. Si además, tales actos dieran origen a una disminución del impuesto, se le aplicará la sanción por defraudación fiscal.

Artículo 42.- Facturación y timbre fiscal: La Administración Tributaria está autorizada para ordenar con carácter general o especial, el uso de facturas autorizadas o timbres fiscales controlados, a fin de asegurarse una correcta fiscalización y percepción de los impuestos que administra, de acuerdo con lo indicado en el artículo 25 de la Ley.

La implantación de los indicados dispositivos de control se hará mediante resolución escrita emitida por la Dirección, en la que se



indicará el alcance, naturaleza y fecha de vigencia, la resolución deberá ser publicada en "La Gaceta".

En caso de desaparición o pérdida de las facturas, el contribuyente está obligado a informarlo a la Administración Tributaria, dentro de los tres días siguientes a la desaparición o pérdida.

(Así reformado por el artículo 15 del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

Artículo 43.- Obligaciones de las instituciones financieras.

Las entidades financieras que otorguen préstamos para la construcción, reparación, ampliación y remodelación deben exigir que los desembolsos efectuados al amparo de dichas operaciones crediticias estén respaldados por facturas debidamente autorizadas, cuando corresponda.

(Adicionado por el artículo 15 del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992, corriendo la numeración de los siguientes, y reformado por el 16 del Decreto N° 24775 de 23 de noviembre de 1995).

CAPITULO XI

De las Disposiciones Transitorias y de la Vigencia

Artículo 44.- Mercancías en existencia: De acuerdo con lo indicado en el transitorio I de la ley, las personas que estando obligadas a inscribirse como contribuyentes no lo hubieren hecho, tendrán que pagar impuesto por las ventas realizadas a partir de la fecha en que adquirieron la condición de contribuyentes y en ningún caso se les admitirá el crédito fiscal por las compras y por las existencias de mercancías.

(Anterior 43, pasó a su numeración actual según disposición del artículo 15 del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).

Artículo 45.- Vigencia: El presente Reglamento entrará en vigencia a partir del primero de diciembre de mil novecientos ochenta y dos.

(Anterior 44, pasó a su numeración actual según disposición del artículo 15 del Decreto N° 21560 de 31 de agosto de 1992).



c. Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo¹⁶

TITULO II

Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo

CAPITULO I

Del objeto y del Hecho Generador

Artículo 4°.- Objeto y hecho generador.

Se establece un impuesto sobre el valor de las transferencias de las mercancías comprendidas en el Anexo de esta ley.

(Así reformado por el artículo 1° de la ley No.6820 de 3 de noviembre de 1982).

(Así reformado por el inciso a) del artículo 23 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001).

Artículo 4 bis.-**Disposiciones generales.**

Las disposiciones generales serán:

a) La descripción de las mercancías gravadas en el anexo de esta Ley se funda en la nomenclatura aplicable conforme al Sistema Arancelario Centroamericano (SAC). Debe entenderse que dicha nomenclatura, a nivel de partida, subpartida, inciso o subinciso arancelario, incluye todas las mercancías comprendidas dentro de esa partida, subpartida, inciso o subinciso del arancel.

b) Cuando el Consejo Arancelario Centroamericano modifique la clasificación arancelaria de una mercancía gravada con el impuesto selectivo de consumo, deberá considerarse implícitamente incluida la tarifa respectiva en las subdivisiones que se efectúen en la partida, subpartida, inciso o subinciso arancelario. Cuando la



modificación implique ubicar la mercancía en otra partida, subpartida, inciso o subinciso arancelario, se harán las aperturas en la nueva clasificación y permanecerá la tarifa que tenía dicha mercancía en la anterior clasificación arancelaria.

(Así adicionado por el artículo 24 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001).

Artículo 5°.- Venta. Para los fines de esta ley, se entenderá por venta todo acto o contrato que implique transmisión de dominio, independientemente de la naturaleza jurídica del mismo y de la designación que le hayan dado las partes.

Artículo 6°.- Momento en que ocurre el hecho generador. Se considera ocurrido el hecho generador del impuesto:

a) En la importación o internación de mercancías, en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, respectivamente.

(Así reformado por el artículo 2 de la ley No.6820 de 3 de noviembre de 1982).

b) En las ventas, definidas conforme al artículo anterior, en la fecha de emisión de la factura o de la entrega de las mercancías, el acto que se realice primero.

CAPITULO II

De las Exenciones

Artículo 7.- Exenciones y no sujeciones

1.- No estarán sujetos a este impuesto:

a) Los exportadores con respecto a las mercancías que exporten.



Asimismo, se otorgará un crédito a los contribuyentes por las mercancías que exporten y por las materias primas, insumos y productos intermedios incorporados en las mercancías exportadas, sobre los cuales hayan pagado el impuesto.

b) La reimportación de mercancías nacionales, que ocurra dentro de los tres años siguientes a su exportación.

c) El Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones y las Municipalidades.

2.- Exenciones:

a) Los importadores que se amparen a Convenios Internacionales o a leyes especiales que así lo establezcan, pero sólo con respecto a las mercancías que en ellos se indiquen.

(Así reformado por el artículo 30 de la ley No.7293 de 31 de marzo de 1992).

CAPITULO III

De los contribuyentes

Artículo 8°.- Contribuyente. Son contribuyentes del impuesto:

a) En la importación o internación de mercancías, la persona natural o jurídica que introduzca las mercancías o a cuyo nombre se efectúe la introducción; y

b) En la venta de mercancías de producción nacional, el fabricante no artesanal, en las condiciones que a tal efecto establezca el reglamento.

Artículo 9°.- Vinculación económica. Se considera que existe vinculación económica, cuando los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior, efectúen operaciones gravadas con personas con las cuales tengan nexos que se manifiesten por circunstancias



tales como el origen de sus capitales, la dirección o conducción real de los negocios, la distribución de los resultados, la estructura de la comercialización de las mercancías, o por cualquier otra determinante y ello redundara en un perjuicio fiscal.

CAPITULO IV

De la Base Imponible

Artículo 10.- Norma general. La base sobre la cual se debe aplicar la tasa del impuesto que corresponda, de conformidad con la presente ley, se determina de la siguiente manera:

- a) En la importación o internación de mercancías, adicionando al valor CIF aduana de ingreso, los derechos de importación y el Impuesto de Estabilización Económica efectivamente pagados; y
- b) En la producción nacional, sobre el precio de venta al contado del fabricante, del cual solamente se pueden deducir los descuentos usuales y generales que sean concedidos a los compradores en condiciones similares.

Cuando las aduanas o los fabricantes estén obligados a liquidar cualquier impuesto interno, que incida simultáneamente con los impuestos selectivos de consumo sobre las operaciones a que se refieren los dos incisos anteriores, el primero no debe formar parte de la base imponible de estos últimos.

CAPITULO V

De las Tasas y de la Flexibilidad del Impuesto

Artículo 11.- Tarifas. A cada una de las mercancías indicadas en el Anexo de esta ley, corresponde aplicar las tarifas ad valorem indicadas en esos anexos, sobre la base imponible que se determine conforme con las disposiciones del artículo 10, título II de la ley N° 4961 del 10 de marzo de 1972.



(Así reformado por el artículo 4° de la ley N° 6820 de 3 de noviembre de 1982).

(Así reformado por el inciso b) del artículo 23 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001).

Artículo 12.- Flexibilidad.

El Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda, está facultado solo para reducir total o parcialmente, las tarifas ad valorem a las mercancías indicadas en el artículo 4 de esta Ley. Solamente podrá aumentar de manera temporal las tarifas referidas en el anexo a esta Ley, en situaciones de extrema urgencia fiscal, y con la salvedad de que el aumento no podrá superar en 20 puntos porcentuales la tarifa correspondiente a cada mercancía descrita en el anexo indicado; tampoco ninguna tarifa podrá superar, en ningún momento, el cien por ciento (100%). Para los efectos de la validez de este aumento temporal, se denomina "extrema urgencia fiscal" la disminución proyectada al cierre del ejercicio económico de más de un cinco por ciento (5%) de los ingresos probables estimados en el presupuesto de la República vigente en el momento de la emisión del decreto ejecutivo correspondiente. La metodología para demostrar la proyección de disminución de ingresos, será definida en el Reglamento de esta Ley, como requisito de validez de la discrecionalidad tarifaria aquí contemplada. No podrá usarse este ajuste tarifario temporal más de una vez dentro del mismo año calendario. El incremento en las tarifas será aplicable por un plazo máximo de seis meses y requerirá la ratificación, por parte de la Asamblea Legislativa, del decreto ejecutivo en que se establece el aumento. La Asamblea dispondrá de un plazo de un mes para pronunciarse sobre el respectivo decreto en una sola sesión plenaria, plazo que empezará a contar desde que ese decreto sea leído por el Directorio de la Asamblea Legislativa. El Directorio tendrá un plazo de seis días hábiles desde la recepción del decreto para leerlo, como requisito de validez. El silencio de la Asamblea Legislativa sobre el decreto en el término indicado, deberá entenderse como consentimiento. Dicho decreto entrará en vigencia a partir del primer día hábil del mes siguiente a la fecha de la aprobación, expresa o tácita, de la Asamblea Legislativa. Salvo lo indicado en los párrafos anteriores, para restituir o aumentar las



tarifas referidas en el Anexo a esta Ley, se requerirá la aprobación legislativa.

(Así reformado por el inciso c) del artículo 23 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001).

CAPITULO VI

De la liquidación y Pago del Impuesto

Artículo 13.- Norma general. El impuesto se liquida y paga de la manera siguiente:

a) Tratándose de importaciones o de internaciones, en el momento previo al desalmacenaje de las mercancías efectuado por las aduanas. No se debe autorizar la introducción de las mercancías, si los interesados no prueban haber pagado antes del impuesto selectivo de consumo respectivo, el que se consignará por separado en la póliza o en el formulario aduanero, según el caso; y

b) En la venta de mercancías de producción nacional, los fabricantes deben liquidar y pagar el impuesto a más tardar dentro de los primeros quince días naturales de cada mes, utilizando los formularios de declaración jurada que les proporcione la Administración Tributaria, por todas las ventas efectuadas en el mes anterior al de la declaración. En el momento de la presentación de la declaración debe probarse el pago del impuesto declarado. En todos los casos de ventas efectuadas por fabricantes es obligatorio emitir facturas y consignar en ellas por separado el precio de venta de las mercancías y el impuesto selectivo de consumo que les sea aplicable.

(Así reformado el inciso b), por el inciso d) del artículo 23 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001).

Artículo 14.- Crédito de Impuesto. Cuando mercancías afectadas por los impuestos selectivos de consumo, constituyan materias primas o



productos intermedios de otras que a su vez estén gravadas con dichos impuestos, las personas o entidades obligadas al pago de estos últimos tienen derecho a crédito por el monto de los gravámenes efectivamente pagados sobre las materias primas o productos intermedios, destinados a incorporarse en los productos finales. Para la compensación o devolución del crédito correspondiente, se estará a lo dispuesto en los artículos 45 a 48 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En casos muy calificados en los cuales la aplicación del crédito se dificulte, resulte inoperante o se difiera por un período muy prolongado, afectando la posición competitiva de una empresa productora, la Administración Tributaria queda facultada para autorizar a dicha empresa, las adquisiciones de materias primas, productos intermedios y demás insumos, sin pagar los impuestos selectivos de consumo que sobre ellos recaiga.

CAPITULO VII

De la Administración

Artículo 15.- Organismo de aplicación. Corresponde a la Administración Tributaria la administración y fiscalización de los impuestos selectivos de consumo establecidos por la presente ley.

Artículo 16.- Ajuste de la base imponible. Cuando se compruebe que existe vinculación económica, según lo estipulado en el artículo 9° de la presente ley, o cuando los declarantes realicen transferencias de dominio a precios inferiores a los normales o a título gratuito con el ánimo de evadir el impuesto, así como en los casos de sub-valoración de importaciones o internaciones, la Administración debe proceder a ajustar la base imponible sobre el precio o valor que resulte de la aplicación de las normas establecidas en el artículo 10 anterior, de la que debe deducir el precio o valor que sirvió de base en la determinación del impuesto que hubiere sido liquidado.

Artículo 17.- Normas supletorias. En todo lo no previsto en este capítulo, rigen supletoriamente, en lo que sean aplicables, las



disposiciones de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, N° 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas.

(Así reformado por el artículo 30 de la ley No.7293 de 31 de marzo de 1992).

CAPITULO VIII

De las Disposiciones Generales

Artículo 18.- Control de precios. La Dirección de Comercio Interior del Ministerio de Economía, Industria y Comercio debe velar porque los precios de las mercancías que no estén sujetas a los impuestos selectivos de consumo no se alteren con motivo de la promulgación de la presente ley, así como también para que los precios de las mercancías gravadas no se eleven indebidamente por la aplicación de tales tributos.

Artículo 19.- Reglamentación. El Poder Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Hacienda, debe reglamentar el presente título.

d. Reglamento a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo¹⁷

CAPITULO I

De las definiciones

Artículo 1°- Definiciones. Para todos los efectos, cuando la ley o este Reglamento utilicen los términos siguientes, deben dárseles las acepciones que a continuación se indican:

1) "Administración Tributaria", "Dirección". Se trata de la Dirección General de la Tributación Directa.

2) "Contribuyente". Salvo otra indicación es el importador, empresa, fabricante, productor, persona natural o jurídica, obligada al pago del impuesto. Se entiende también que es



contribuyente la persona que encarga a otros la fabricación de artículos gravados, suministrándoles la materia prima.

3) "Ensamblador". Es la persona natural o jurídica que se dedica al ensamble o armado de determinados productos, que para los fines del reglamento se asimila a fabricante.

4) "Exportación". Es la salida, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas, destinadas a uso o consumo definitivo en el extranjero.

5) "Gobierno Central". Se refiere al Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Poder Judicial y Tribunal Supremo de Elecciones.

6) "Importación". Es el ingreso en el territorio nacional, cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras destinadas al uso o consumo en el país.

7) "Impuesto", "gravamen", "tributo". Salvo otra indicación se refiere a los impuestos selectivos de consumo aplicables a las mercancías de que se trate.

8) "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.

9) "Insumo". 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 este, que no pueden imputarse directamente a su costo, tales como grasas, aceites, lubricantes, artículos de limpieza para maquinaria, cepillos, agujas, filtros, embalajes, enfardajes, etc.

10) "Internación". Es el ingreso, cumplidos los trámites previstos en el Reglamento del Código Aduanero Centroamericano (RECAUCA), de mercancías que gozan del libre comercio, de conformidad con los tratados de integración económica centroamericana o que sean



originarias de algunos de los estados signatarios de los mismos, destinadas al uso o consumo en el país.

11) "Ley". Salvo indicación en contrario se trata de la Ley de Impuestos Selectivos de Consumo.

12) "Mayorista", "distribuidor". Es la persona natural o jurídica que actúa como intermediario inmediato entre el fabricante y el detallista o minorista. Puede también ejercer la función de mayorista o distribuidor el propio fabricante.

13) "Nauca". Son las siglas de la Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana.

14) "Período Fiscal". Salvo otra indicación se refiere a cualquier mes del año.

15) "ReExportación". Es la salida, cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras llegadas al país y no nacionalizadas.

16) "ReImportación". Para efectos de lo establecido en el artículo 7°, inciso 1-b de la ley, es el ingreso al país, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales anteriormente exportadas.

(Así reformado por el artículo 1 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992)

CAPITULO II

Del objeto y del hecho generador

Artículo 2°-Objeto. El impuesto recae sobre las transmisiones de dominio a título oneroso o gratuito de las mercancías gravadas a que se refiere el artículo 49 de la ley, que efectúen los contribuyentes en el territorio de la República, a personas o entidades no exentas.

El impuesto también recae sobre las importaciones o internaciones de dichas mercancías, realizadas por personas o entidades no exentas del pago del impuesto.



Las mercancías usadas no estarán sujetas al pago del impuesto, salvo cuando éstas se importen o internen en territorio nacional.

Artículo 3°—Hecho generador. El impuesto tiene como hecho generador:

a) La transferencia de dominio de mercancías gravadas de producción nacional, a título oneroso o gratuito.

b) La importación o internación de mercancías gravadas, nuevas o usadas.

Artículo 4°—Momento en que ocurre el hecho generador. El hecho generador ocurre:

a) En las transmisiones de dominio a título oneroso o gratuito, en el momento de la entrega de la mercancía o en la fecha de la emisión de la factura o documento equivalente, el acto que se realice primero, independientemente de que la operación sea al contado o al crédito y de las condiciones en que se pacte.

b) En las importaciones o internaciones de mercancías gravadas, nuevas o usadas, en el momento de la aceptación de la póliza o el formulario aduanero.

CAPITULO III

De las exenciones

Artículo 5°— Importaciones. Para hacer efectiva la exención que establece el artículo 7°, inciso 2-a) de la ley, los interesados efectuar n un trámite similar y simultáneo al que tienen que realizar con respecto a los derechos arancelarios, ante la Dirección General de Hacienda para que esta resuelva lo procedente.

(Así reformado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992)

Artículo 6°— De los comerciantes exportadores y de las reimportaciones:



a) Para efectos de lo dispuesto en el artículo 7°, inciso 1-a) de la ley, la Administración Tributaria est facultada, cuando lo considere conveniente, para autorizar a fabricantes contribuyentes que tengan una organización contable y administrativa fiscalmente adecuada, a devolver el impuesto pagado por los fabricantes exportadores, siempre que demuestren mediante los documentos originales de Exportación, que las mercancías adquiridas han sido legalmente exportadas. Los fabricantes autorizados est n obligados a conservar tales documentos sin perjuicio de otros requisitos que les exija la Administración Tributaria.

También podrán solicitar este crédito aquellos comerciantes exportadores que hubiesen adquirido de otros comerciantes o importadores, mercancías destinadas a la Exportación, siempre y cuando se demuestre de modo fehaciente que el tributo no fue incorporado al costo por parte del comerciante o importador. La acción para solicitar el crédito o devolución a que se refiere este artículo se regir por lo dispuesto en el artículo 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

b) Para efectos de lo dispuesto en el artículo 7°, inciso 1-b) de la ley, los interesados deber n comprobar de modo fehaciente con la documentación aduanera correspondiente la Exportación original y que lo reimportado, se refiere a ésta.

(Así reformado por el artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992)

Artículo 7°- Entidades no sujetas al impuesto.

Los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, as; como el Tribunal Supremo de Elecciones y las Municipalidades, no est n sujetos al impuesto establecido en la ley.

A fin de que los fabricantes inscritos como contribuyentes puedan liberarse del pago de los impuestos selectivos de consumo que correspondan sobre mercancías vendidas a dichas entidades, deben conservar la orden de compra emitida a nombre de la institución respectiva, que deber ser firmada por su representante legal, y en la que se indicar expresamente que la compra en referencia est exenta del impuesto, a efecto de justificar ante la Dirección General de la Tributación Directa, la venta exenta.



Tratándose de importaciones o de internaciones de mercancías gravadas con impuestos selectivos de consumo, que efectúen las entidades señaladas, estas deben obtener la nota de exoneración ante la Dirección General de Hacienda y dicho documento se debe presentar ante las aduanas que realicen el desalmacenaje de tales mercancías, debiendo consignar el funcionario respectivo en la póliza o en el formulario aduanero correspondiente, el número de nota de exoneración antes dicha, sin la cual no podrá permitirse el desalmacenaje de las mercancías.

Asimismo, estas entidades pueden adquirir mercancías que hayan pagado el impuesto, libres de este, siempre que tales entidades públicas les suministren a los importadores, o comerciantes que las hayan adquirido de fabricantes locales, la nota de exoneración de la Dirección General de Hacienda o la orden de compra emitida con los requisitos señalados en el párrafo segundo de este artículo, para que se les exima del referido pago.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, los vendedores citados tienen derecho a que su proveedor fabricante o la Dirección General de Aduanas les reconozca las sumas de impuestos efectivamente pagadas por aquellas ventas, siempre que presenten la nota de exoneración o la orden de compra correspondiente y una declaración jurada en la que conste que no cobraron el impuesto.

Tanto el proveedor fabricante, como la Dirección General de Aduanas, deben conservar los documentos que amparan el crédito otorgado. Quien haga uso indebido de los procedimientos anteriores, queda sujeto a las sanciones por defraudación fiscal, conforme con lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

(Así reformado por el artículo 4 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992)

CAPITULO IV

De los contribuyentes y la inscripción

Artículo 8°—Contribuyentes. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 89 de la ley, se consideran no artesanales y contribuyentes del impuesto, las personas naturales o jurídicas no exentas por disposición expresa de la ley:



a) Que fabriquen o ensamblen mercancías gravadas, amparadas o no a convenios o leyes de protección industrial, siempre que las ventas durante el período fiscal del impuesto sobre la renta, alcancen el monto mínimo de dos millones de colones o la proporción correspondiente a un período no menor de tres meses.

(Así reformado por el artículo 5 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992)

b) Que encarguen a otras la fabricación de artículos gravados, suministrándoles la materia prima, cuando sus ventas totales alcancen el monto mínimo indicado en el inciso anterior. También deben pagar el tributo todas las personas naturales o jurídicas que realicen las importaciones o internaciones de mercancías gravadas, aun cuando se trate de contribuyentes de este impuesto.

Artículo 9°—Obligación de solicitar la inscripción. Las personas físicas o jurídicas que se encuentren en cualquiera de las situaciones previstas en el artículo 89 de este Reglamento, están obligadas a solicitar a la Dirección su inscripción como contribuyentes, dentro de los quince días del mes siguiente a aquel en que adquieren tal condición.

La falta de solicitud de inscripción, no libera a los fabricantes del pago del tributo con respecto a todas las operaciones gravadas que hubieren realizado, a partir de la fecha en que revistieron la condición de contribuyentes del impuesto, ni de las sanciones que les corresponda por el incumplimiento de esta obligación y de las demás que les fueren aplicables, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En los casos de personas que no reúnan los requisitos establecidos en el artículo 89 de este Reglamento, que se les compruebe que han cobrado impuestos selectivos de consumo a sus compradores, sin haberlos ingresado al Fisco, se harán acreedores a las sanciones correspondientes, sin perjuicio del pago del impuesto recaudado.

Artículo 10.—Inscripción de oficio. Los fabricantes que reúnan alguno de los requisitos contemplados en el artículo 8° de este Reglamento, podrán ser inscritos de oficio como contribuyentes, a partir de la fecha en que la Dirección lo determine.

También puede la Dirección inscribir de oficio o a solicitud de



parte interesada a empresas, aun cuando no reúnan ninguna de las condiciones estipuladas en el artículo 89 de este Reglamento, si comprueba que se trata de productores de mercancías gravadas. En estos casos, las personas empezarán a cobrar el impuesto a partir de la fecha en que la Dirección les notifique su condición de contribuyentes.

Artículo 11.—Requisitos para solicitar la inscripción. La solicitud de inscripción debe contener la información siguiente:

a) Nombre o razón social del solicitante y número de cédula de identidad o jurídica, según corresponda.

b) Domicilio fiscal y ubicación del establecimiento principal y de las agencias o sucursales que tuviere y números telefónicos del solicitante.

c) Indicación precisa y completa de los productos que manufactura.
ch) Fecha a partir de la cual estima haber adquirido la condición de contribuyente.

d) Indicación de si es una empresa acogida a los beneficios del Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial o de la Ley de Protección y Desarrollo Industrial y la clasificación respectiva.

e) Total de ventas brutas obtenidas en el último período fiscal declaradas para el impuesto sobre la renta o el total de ventas brutas efectuadas durante los meses del período fiscal del impuesto sobre la renta, no vencido.

Además de los datos indicados, la Dirección puede requerir a los solicitantes cualesquiera otros que considere pertinentes.

CAPITULO V

De la base del impuesto

Artículo 12.—Producción nacional. La base sobre la cual se calcula el impuesto en el caso de los artículos de producción nacional, es el precio más alto de venta al contado del fabricante, independientemente de las condiciones en que se pacte la operación. Cuando un contribuyente fije distintos precios de venta al contado para una determinada mercancía gravada que venda, ya sea a mayoristas, minoristas o consumidores, para los fines del cálculo



del impuesto se tomará el precio máximo a distribuidor o mayorista o el que se determine conforme con el procedimiento señalado en el párrafo siguiente, el que resulte mayor.

Si el fabricante solamente realiza operaciones gravadas con minoristas o consumidores, debe establecer la base imponible, rebajando del precio al consumidor final o del minorista, los márgenes de utilidad razonables de las etapas de comercialización correspondientes, que en ningún caso podrán ser superiores a los que fije el Ministerio de Economía y Comercio. La utilidad de la etapa de fabricación que resulte del procedimiento anterior, no podrá ser menor a la que normalmente corresponda para la etapa de fabricación en la actividad de que se trate o en negocios similares. El precio de contado así establecido deberá ser aprobado por la Dirección. No obstante, el contribuyente queda autorizado a cobrar el impuesto sobre los precios de contado realmente convenido con sus compradores, hasta que la Dirección apruebe la base imponible que debe aplicar en futuras operaciones.

En todo caso la Dirección puede también determinar la base imponible, partiendo del costo de producción del artículo, más una utilidad razonable como fabricante, con base en el estudio de la propia empresa, de otras de la misma actividad o similares.

No forman parte de la base imponible los impuestos que incidan sobre las ventas de artículos gravados, ni los descuentos concedidos, siempre que sean usuales y reales, que aparezcan en las facturas y que se otorguen con carácter general en condiciones similares. No obstante, no se aceptarán los descuentos por pronto pago.

Artículo 13.- Importaciones o internaciones. La base sobre la cual se calcula el impuesto en el caso de importaciones o internaciones de mercancías gravadas con impuestos selectivos de consumo, se determina sumando el valor aduanero (Aduana de Costa Rica) de tales mercancías, calculado según las disposiciones legales vigentes en materia aduanera, lo efectivamente pagado por derechos de Importación. No formar n parte de la base imponible, cualesquiera otros tributos internos que deban liquidarse sobre tales importaciones.

Una vez liquidado el impuesto, no se permite la deducción por concepto de averías, amortización o depreciación por el uso o desgaste de las mercancías, ni ninguna otra rebaja semejante que hubiere sido aplicada a los impuestos de Importación en cumplimiento de disposiciones del Arancel de Aduanas o de usos o prácticas aduaneras.



La Dirección queda facultada para comprobar cuando lo estime conveniente, la veracidad del valor aduanero de las mercancías gravadas que se importen o internen al país, a efecto de establecer la base correcta del impuesto a pagar.

(Así reformado por el artículo 6 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992)

Artículo 14.—Transferencia de dominio a título gratuito o pagos en especie.

En los casos de transmisiones de dominio a título gratuito de mercancías gravadas o en las de ventas de mercancías gravadas cuyo precio se pague total o parcialmente en especie, el impuesto se determina sobre el precio de contado que el contribuyente aplique en sus ventas regulares.

El impuesto recaerá también sobre los faltantes de mercancías gravadas producidas por el contribuyente y sobre las que éste tome para su uso o consumo personal; en ambos casos, la base imponible será el precio de contado de tales mercancías.

Artículo 15.—Ajustes a la base imponible. Si el contribuyente efectúa operaciones gravadas exclusivamente con un mayorista o distribuidor, la Dirección queda facultada para ajustar el precio de venta al contado que utilice en tales operaciones dicho contribuyente, cuando compruebe que es inferior al que éste debe aplicar. Tal determinación puede hacerla utilizando cualquiera de los métodos señalados en el artículo 12 de este Reglamento.

También la Dirección, conforme con el artículo 16 de la ley, puede ajustar la base imponible en el caso de importaciones o internaciones, cuando compruebe que el valor CIF está subvaluado, tomando como base los precios o valores internacionales de la mercancía de que se trate y utilizando cualquier otra información a su alcance.

En estos casos la Administración Tributaria determinará de oficio y procederá al cobro de los montos de impuesto dejados de percibir por efecto del sistema utilizado. Tratándose de producción nacional, el contribuyente queda obligado a liquidar el impuesto sobre la nueva base establecida por la Dirección a partir de la



fecha en que la determinación le sea notificada, sin perjuicio de que la impugne, para lo cual observará las disposiciones que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 16.—De la flexibilidad en la modificación de las tarifas. La metodología para demostrar la proyección de disminución de ingresos, que se establece como requisito de validez para la discrecionalidad tarifaria contemplada en el artículo 23 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, será la siguiente:

Se analizará el total de los ingresos tributarios presupuestados para el año en que se pretenda incrementar la tarifa de una o varias mercancías afectas al Impuesto Selectivo de Consumo, comparándola con una nueva proyección del total de ingresos tributarios, considerando como mínimo tres meses reales de recaudación. Si el resultado de la nueva proyección es menor en más de un 5% al monto de los ingresos tributarios presupuestados, el Ministerio de Hacienda quedará facultado para iniciar las gestiones pertinentes para ajustar la tarifa o tarifas del Impuesto Selectivo de Consumo. Para el análisis respectivo se considerarán las mismas variables utilizadas en la elaboración de la estimación de ingresos tributarios del Presupuesto Ordinario de la República, correspondiente a ese año.

(Así adicionado por el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001)

Artículo 17.—DEROGADO por el inciso a) del artículo 1 del Decreto Ejecutivo N° 19222 del 11 de setiembre de 1989.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 16 al 17)

CAPITULO VI

De la liquidación y pago del impuesto

Artículo 18.—Liquidación en factura. Los fabricantes que sean contribuyentes, obligatoriamente emitirán facturas por todas las ventas de mercancías gravadas que efectúen.



Las facturas se emitirán, como mínimo, en duplicado, con numeración impresa y en orden consecutivo; el original se entregará al comprador, debiendo conservar el vendedor una copia en su poder para examen por parte de la Dirección, cuando ésta lo estime conveniente. La factura deberá contener por lo menos la siguiente información:

- a) Nombre del propietario o la razón o denominación de la empresa.
- b) Fecha de la venta.
- c) Número de la factura.
- ch) Nombre completo del comprador.
- d) Especificación de los artículos vendidos y el precio de venta de cada uno de ellos.
- e) Descuentos concedidos con especificación de su naturaleza y su monto.
- f) Precio neto de la venta.
- g) Indicación por separado del monto del impuesto de consumo.
- h) Monto del impuesto general sobre las ventas en los casos en que corresponda.
- i) Valor total en colones de la factura.

La Dirección queda facultada para establecer los controles que estime pertinentes sobre la facturación a que están obligados los contribuyentes, a fin de asegurar una correcta percepción del tributo.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 17 al 18)



Artículo 19.—Crédito de impuesto sobre mercancías incorporadas en la producción de artículos gravados. Para efecto de lo establecido en el artículo 14 de la ley, los contribuyentes tienen derecho a rebajar del impuesto que se determine conforme se indica en el artículo 19 de este Reglamento, el tributo pagado sobre las materias primas, artículos intermedios y otros insumos, que incorporen en la producción de artículos gravados con este impuesto. La deducción se efectuará siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 19 antes citado.

Cuando el fabricante adquiera mercancías gravadas de personas no contribuyentes, podrá determinar el crédito de impuesto, aplicando el porcentaje sobre el monto de tales compras, determinado por la Dirección, a solicitud del contribuyente.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 18 al 19)

Artículo 20.—Liquidación y pago del impuesto sobre productos nacionales.

Los contribuyentes que sean fabricantes deben liquidar y pagar el impuesto a más tardar el día último de cada mes, utilizando los formularios de declaración jurada que les proporcione la Administración Tributaria, por todas las ventas efectuadas en el mes trasanterior a la declaración.

En dicha declaración se anotará:

a) La suma de impuesto liquidado en las facturas emitidas en el mes al que corresponde la declaración, clasificándola por partida arancelaria y tarifas

b) De la suma total de impuesto que resulte, se deducirá:

i) El saldo de crédito establecido en declaraciones anteriores; y



ii) Los créditos que correspondan por los gravámenes selectivos de consumo pagados en el mes a que se refiere la declaración, conforme con el artículo 18 de este Reglamento.

c) La diferencia resultante de a) menos b) anteriores, será el impuesto a pagar.

Si el saldo fuere un crédito a favor del contribuyente, éste podrá aplicarlo hasta que se agote, contra pagos futuros del impuesto o alternativamente, solicitar su compensación o devolución, conforme con lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En el momento de la presentación de la declaración debe probarse el pago del impuesto declarado.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 19 al 20)

Artículo 21-Liquidación y pago sobre importaciones o internaciones. Sobre la base que se determine conforme con el artículo 13 de este reglamento, se debe aplicar la tasa de impuesto que corresponda a las mercancías de que se trate, sean éstas nuevas o usadas, que figuran en los anexos de la ley y a las que se refiere el primer párrafo del artículo 2° de este Reglamento.

No se autorizará el desalmacenaje de las mercancías gravadas, mientras los interesados no prueben ante la aduana de ingreso respectiva, el pago del tributo.

Las actuaciones anteriores se consignarán por separado en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 20 al 21)

Artículo 22.-Oficinas recaudadoras. Conjuntamente con la presentación de la declaración jurada, el impuesto debe pagarse en el Banco Central de Costa Rica o en cualquiera de las agencias autorizadas por éste, dentro del plazo establecido en el artículo 19 de este Reglamento.

Las declaraciones en que no exista impuesto a pagar, serán



presentadas en las citadas agencias recaudadoras, en las oficinas centrales y regionales de la Dirección General de la Tributación Directa o remitidas a ésta por correo certificado.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 21 al 22)

CAPITULO VII

De los regímenes especiales

Artículo 23.—Autorizaciones especiales. Para los efectos de lo que disponen los artículos 7° y 14 de la ley, se faculta a la Dirección para conceder autorizaciones especiales a los contribuyentes y exportadores, a fin de que éstos puedan adquirir sin el previo pago del impuesto, materias primas, productos intermedios y demás insumos.

También los productores de artículos exentos del tributo, podrán solicitar las autorizaciones anteriores, únicamente para las compras de materias primas y envases cuando se utilicen en la producción de artículos exentos.

Estas autorizaciones solo podrán otorgarse cuando el crédito, a que se refiere el artículo 19 de este Reglamento, no pueda ser compensado dentro de los tres meses siguientes a la fecha de adquisición y siempre que el contribuyente exportador o fabricante de artículos exentos, se encuentre al día en el pago de todos los impuestos que administra la Dirección.

(Así reformado el párrafo segundo por el inciso b) del artículo 1 del Decreto Ejecutivo N° 19222 de 11 de setiembre de 1989)

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 22 al 23)

Artículo 24.—DEROGADO por el artículo 7 del decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 23 al 24)



Artículo 25.- ReImportación de mercancías gravadas. La ReImportación de mercancías gravadas de producción nacional, que se realice antes de tres años de haber sido legalmente exportadas, no está sujeta al pago del impuesto, si los contribuyentes comprueban ante la aduana respectiva que se trata de las mismas mercancías anteriormente exportadas. En este caso la Aduana está obligada a informar a la Dirección General de la Tributación Directa las reimportaciones de mercancías nacionales practicadas sin el cobro de los impuestos.

(Así reformado por el artículo 8 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992)

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 24 al 25)

CAPITULO VIII

De la administración y fiscalización

Artículo 26.-Organismo de aplicación. Corresponde a la Dirección General de la Tributación Directa la administración y fiscalización del impuesto.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 25 al 26)

Artículo 27.-Obligaciones de las aduanas. Las aduanas están obligadas a liquidar el impuesto que corresponda y a suministrar a la Dirección la información que ésta les solicite, referida a importaciones, internaciones, exportaciones o reexportaciones de mercancías gravadas o exentas, así como acatar las normas que dicha Dependencia dicte relativas al control y fiscalización del impuesto.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 26 al 27)



Artículo 28.-Simulación y suplantación del contribuyente. La persona que actúe como contribuyente inscrito, sin tener esa condición o que suplante a otro contribuyente, comete el delito que sanciona el artículo 218 del Código Penal. Si tales actos dieran origen a una disminución del impuesto, se le aplicara la sanción por defraudación fiscal.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 27 al 28)

CAPITULO IX

Del cierre de negocios

Artículo 29.- Orden de Cierre.- De conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley y el artículo 20 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, la Administración Tributaria está facultada -con observancia del debido proceso- para ordenar el cierre por un plazo de quince días, de los establecimientos de los contribuyentes que incurran, o cuyos representantes o dependientes, según el caso, lo hagan, en cualquiera de las siguientes causales:

1. No emitir la factura o comprobante, debidamente autorizado por la Administración Tributaria o no entregarlos al cliente en el mismo acto de la compraventa o la prestación del servicio.
2. No percibir el tributo correspondiente o no retenerlo.
3. Atrasarse por más de un mes, en la presentación de la declaración o el pago del impuesto correspondiente.
4. No enterar al Fisco, los tributos retenidos o percibidos.

Cuando para las causales mencionadas se haya previsto otra sanción administrativa, la Administración Tributaria aplicará la sanción más severa, y en principio considerará como tal el cierre del negocio, sin perjuicio de que si en un caso concreto, comprueba que éste no lo es, aplique la multa que corresponda. La Administración está facultada para aplicar las sanciones de carácter administrativo, sin perjuicio de aquéllas que puedan ser aplicadas



en la vía penal correspondiente, establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

(Así reformado por el artículo 1 del Decreto Ejecutivo N° 25048 de 26 de marzo de 1996)

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 28 al 29)

Artículo 30.- De conformidad con lo establecido por el artículo 17 de la Ley, para la ejecución del cierre de negocios a que se refiere el presente capítulo se aplican los procedimientos establecidos en los artículos 30 y siguientes del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.

(Así reformado por el artículo 10 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992)

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 29 al 30)

Artículo 31.-DEROGADO por el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 30 al 31)

Artículo 32.-DEROGADO por el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 31 al 32)



Artículo 33.—DEROGADO por el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 32 al 33)

Artículo 34.—DEROGADO por el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 33 al 34)

Artículo 35.—DEROGADO por el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 34 al 35)

Artículo 36.—DEROGADO por el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 35 al 36)

Artículo 37.—DEROGADO por el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 36 al 37)

Artículo 38.—DEROGADO por el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 21561 de 28 de agosto de 1992.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 37 al 38)



CAPITULO X

De las disposiciones transitorias, de la derogatoria y de la vigencia

Artículo 39.—Mercancías que se encuentran en el recinto aduanero al entrar en vigencia la ley. Las aduanas liquidarán el impuesto, sobre las mercancías que se encuentran en el recinto aduanero o en otros lugares sujetos al control aduanero, al 30 de noviembre de 1982, aplicando las tarifas vigentes a esa fecha.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 38 al 39)

Artículo 40.— Derogatoria. Derógase el Decreto Ejecutivo N° 2240-H de once de marzo de mil novecientos setenta y dos (Reglamento de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo) y cualquier otra disposición que se le oponga.

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 39 al 40)

Artículo 41.—Vigencia. El presente Reglamento rige a partir de la fecha de publicación en el Diario Oficial

(Modificada su numeración por el artículo 11 del Decreto Ejecutivo N° 29643 de 10 de julio del 2001, que lo pasó del 40 al 41)

e. Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias¹⁸

Lista de mercancías gravadas con el impuesto selectivo de consumo

22030000	Cerveza de malta.
2204	Vino de uvas frescas, incluso encabezado: mosto de uva, excepto el de la partida N° 20.09.
2205	Vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas.
22060000	Las demás bebidas fermentadas (Por ejemplo: sidra, perada, aguamiel); mezclas de bebidas fermentadas y



	mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas, no expresadas ni comprendidas en otra parte.
2208	Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior a 80% vol; aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas.
2402	Cigarros (puros) (incluso despuntados), cigarrillos (puritos) y cigarrillos, de tabaco o de sucedáneos del tabaco.
2403	Los demás tabacos y sucedáneos del tabaco, elaborados; tabaco "homogeneizado" o "reconstituido", extractos y jugos de tabaco.
3208	Pinturas y barnices a base de polímeros sintéticos o naturales modificados, dispersos o disueltos en un medio no acuoso; disoluciones definidas en la nota 4 de este capítulo.
3209	Pinturas y barnices a base de polímeros sintéticos o naturales modificados, dispersos o disueltos en un medio acuoso.
3210	Las demás pinturas y barnices; pigmentos al agua preparados del tipo de los utilizados para el acabado del cuero.
321100000	Secativos preparados.
3212	Pigmentos (incluidos el polvo y escamillas metálicos) dispersos en medios no acuosos, líquidos o en pasta, del tipo de los utilizados para la fabricación de pinturas; hojas para el marcado a fuego; tintes y demás materias colorantes presentados en formas o en envases para la venta, al por menor.
3214	Masilla, cementos de resina y demás mastiques; plastes (enduidos) utilizados en pintura; plastes (enduidos) no refractarios del tipo de los utilizados en albañilería.
3305	Preparaciones capilares.
3307	Preparaciones para afeitarse o para antes o después del afeitado, desodorantes corporales, preparaciones para el baño, depilatorios y demás preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética, no expresadas ni comprendidas en otra parte; preparaciones desodorantes de locales, incluso sin perfumar, aunque tengan propiedades desinfectantes.
3401	Jabón; productos y preparaciones orgánicas tenso



	activos usados como jabón, en barras, panes, trozos o piezas troqueladas o moldeadas, aunque contengan jabón; papel, guata, fieltro y tela sin tejer, impregnados, recubiertos o revestidos de jabón o de detergentes.
3402	Agentes de superficie orgánicos (excepto el jabón); preparaciones tenso activas, preparaciones para lavar (incluidas las preparaciones auxiliares de lavado) y preparaciones de limpieza, aunque contengan jabón, excepto las de la partida N° 34.01.
4011	Neumáticos (llantas neumáticas) nuevas de caucho.
4012	Neumáticos (llantas neumáticas) recauchutados o usados, de caucho; bandajes (llantas macizas o huecas), bandas de rodadura intercambiables para neumáticos (llantas neumáticas) y protectores ("flaps"), de caucho.
4013	Cámaras de caucho para neumáticos (llantas neumáticas).
8407	Motores de émbolo (pistón) alternativo y motores rotativos, de encendido por chispa (motores de explosión).
8408	Motores de émbolo (pistón) de encendido por compresión (motores diesel o semi-diesel).
8415	Máquinas y aparatos para acondicionamiento de aire que comprendan un ventilador con motor y los dispositivos adecuados para modificar la temperatura y la humedad, aunque no regulen separadamente el grado higrométrico.
8418	Refrigeradores, congeladores y demás material, máquinas y aparatos para producción de frío, aunque no sean eléctricos; bombas de calor, excepto las máquinas y aparatos para acondicionamiento de aire de la partida N° 8415.
8421	Centrifugadoras, incluidas las secadoras centrífugas; aparatos para filtrar o depurar líquidos o gases.
8450	Máquinas para lavar ropa, incluso con dispositivo de secado.
8451	Máquinas y aparatos (excepto las máquinas de la partida N° 84.50 para lavar, limpiar, escurrir, secar, planchar, prensar (incluidas las prensas para fijar), blanquear, teñir, aprestar, acabar, revestir o impregnar los hilados, tejidos o



	manufacturas textiles y máquinas para el revestimiento de telas u otros soportes utilizados en la fabricación de cubresuelos, tales como linóleo; máquinas para enrollar, desenrollar, plegar, cortar o dentar los tejidos.
8507	Acumuladores eléctricos, incluidos sus separadores, aunque sean cuadrados o rectangulares.
8509	Aparatos electromecánicos con motor eléctrico incorporado, de uso doméstico.
8510	Afeitadoras, máquinas de cortar el pelo o esquilar y aparatos de depilar, con motor eléctrico incorporado.
8511	Aparatos y dispositivos eléctricos de encendido o de arranque, para motores de encendido por chispa o por compresión (por ejemplo: magnetos, dinamomagnetos, bobinas de encendido, bujías de encendido o calentamiento, motores de arranque); generadores (por ejemplo: dinamos, alternadores) y reguladores disyuntores utilizados con estos motores.
8516	Calentadores eléctricos de agua de calentamiento instantáneo o acumulación y calentadores eléctricos de inmersión; aparatos eléctricos para calefacción de espacios o suelos; aparatos electrotérmicos para el cuidado del cabello (por ejemplo: secadores, rizadoros, calentatenacillas); planchas eléctricas; los demás aparatos electrotérmicos de uso doméstico; resistencias calentadoras, excepto las de la partida N° 85.45.
8519	Giradiscos, tocadiscos, tocacasetes y demás reproductores de sonido, sin dispositivo de grabación de sonido incorporado.
8520	Magnetófonos y demás aparatos de grabación de sonido, incluso con dispositivo de reproducción de sonido incorporado.
8521	Aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonidos (vídeos), incluso con receptor de señales de imagen y sonido incorporado.
8527	Aparatos receptores de radiotelefonía, radiotelegrafía o radiodifusión, incluso combinación en la misma envoltura (gabinete) con grabador o reproductor de sonido o con reloj.
8528	Aparatos receptores de televisión, incluso con aparato receptor de radiodifusión o con grabador o



	reproductor de sonido o imagen incorporado; videomonitores y videoproyectores.
8702	Vehículos automóviles para transporte de diez o más personas, incluido el conductor.
8703	Coches de turismo y demás vehículos automóviles concebidos principalmente para transporte de personas.
8704	Vehículos automóviles para transporte de mercancías.
8706	Chasis de vehículos automóviles de las partidas N° 87.01 a 87.05, equipados con su motor.
8707	Carrocerías de vehículos automóviles de las partidas N° 87.01 a 87.05, incluidas las cabinas.
8708	Partes y accesorios de vehículos automóviles de las partidas N° 87.01 a 87.05.
8711	Motocicletas y triciclos a motor (incluidos los también a pedales y velocípedos equipados con motor).
8714	Partes y accesorios de vehículos de las partidas N° 87.11 a 87.13.
8716	Remolques y semirremolques para cualquier vehículo; los demás vehículos no automóviles; sus partes.
9504	Artículos para juegos de sociedad, incluidos los juegos con motor o mecanismo, billares, mesas especiales para juegos de casino y juegos de bolos automáticos.

Artículo 25.- **Referencias.** A partir de la vigencia de esta Ley, toda referencia a los Anexos 1, 2 y 3 de la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo, N° 4961, de 10 de marzo de 1972, y sus reformas, deberá entenderse como referencia a su Anexo. Asimismo, las referencias a las disposiciones generales de los anexos 1, 2 y 3, deberán entenderse como referencias al artículo 4 bis de dicha Ley.

Artículo 26.- **Tarifas.** Las mercancías incluidas en el anexo a la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo, N° 4961, de 10 de marzo de 1972, y sus reformas, de conformidad con la reforma contenida en el presente capítulo, estarán sujetas a las tarifas ad valorem vigentes a la entrada en vigencia de esta Ley. Deberá entenderse que para las subpartidas, los incisos o subincisos de cada partida se mantendrán las tarifas vigentes.



f. Impuestos sobre Cigarrillos y Licores para Plan de Protección Social¹⁹

Liquidación y pago del impuesto selectivo de consumo para bebidas alcohólicas, cigarrillos, cigarros y puros

ARTÍCULO 13.- El impuesto selectivo de consumo para las bebidas alcohólicas, cigarrillos, cigarros y puros se liquida y paga del siguiente modo:

a) Tratándose de importaciones o internaciones, en el momento previo al desalmacenaje de las mercancías efectuado por las aduanas. No se autorizará la introducción de mercancías, si los interesados no prueban haber pagado antes el respectivo impuesto selectivo de consumo, que se consignará por separado en la declaración aduanera.

b) En la venta de mercancías de producción nacional, los fabricantes deben liquidar y pagar el impuesto, a más tardar dentro de los primeros quince días naturales de cada mes. Utilizarán el formulario de declaración jurada que apruebe la Administración Tributaria, por todas las ventas efectuadas en el mes anterior al de la declaración. Al presentar de la declaración, debe probarse el pago del impuesto declarado. En todas las ventas efectuadas por fabricantes, es obligatorio emitir facturas y consignar en ellas, por separado, el precio de venta de las mercancías y el impuesto selectivo de consumo aplicable.

3. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

a. Concepto de impuestos y principios del derecho tributario

"V.- Para iniciar el análisis debe tenerse claro que en términos generales, y a modo de preámbulo explicativo, que "(...) *El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar...*" (Ver entre otras, sentencia



número 000446-F-01, de la Sala Primera de la Corte, de 15 horas del 20 de junio de 2001). Como se observa, se busca repartir las ineludibles obligaciones de los ciudadanos, en el sostenimiento de la propia estructura legítima de poder, con los consecuentes beneficios - al menos en el plano teórico-, de la existencia de tal andamiaje, conocido como Administración Pública. Eso sí, también es clara la definición citada, en cuanto a que esta obligación de las personas tanto físicas como jurídicas, debe de obedecer, en forma proporcional, a una sucesión de características tanto subjetivas como objetivas, de manera tal que permita a cada quien sobrevivir dignamente, sin desatender la obligación de tributar, y considerando situaciones tales como ocupaciones, capacidad de pago, ingresos reales, etc. Para que la obligación impositiva se encuentre conforme a la Constitución Política y el resto de la normativa imperante, debe sujetarse a una serie de principios o reglas genéricas, a fin de reputar su legitimidad. Se tiene entonces, que " (...) Desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Tributario, sus principios más importantes son: a.) el de legalidad de la tributación, conocido también como reserva de ley; o lo que es lo mismo, la exclusiva regulación de la actividad tributaria por la ley formal; b.) el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, que alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones (concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad), este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones; c.) el de generalidad, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítimamente. Dicho de otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto... el principio de la igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes. En aplicación de este principio, es contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. Es así como se derivan los



principios del Derecho Tributario la reserva de Ley, b) igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, c) generalidad (implica que el tributo no debe afectar personas o bienes determinados singularmente). Sin embargo, debe hacerse la aclaración de que en virtud de este principio el legislador no está impedido de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable (...)". (Sala Constitucional, número 2001-10153, de 14 horas 44 minutos del 10 de octubre de 2001)."²⁰

b. Hecho generador del impuesto general sobre las ventas

"VI.- En lo que atañe al impuesto de ventas, los artículos 3 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas (número 6826 del 8 de octubre de 1982), 2 y 3 de su Reglamento (Decreto Ejecutivo 14082-H del 29 de noviembre de 1982), tipifican el hecho generador del impuesto de ventas como la transferencia de dominio de mercancías nuevas o usadas, a título oneroso o gratuito, y éste se tiene por acaecido en la fecha de facturación o de entrega de mercancías, según el orden ya aludido. Por su parte la ley número 3914 del 17 de julio de 1967, la cual estuvo vigente hasta el 30 de noviembre de 1982, reputaba como venta (artículo 3) todo acto o contrato que implique transmisión de dominio, independientemente de su naturaleza jurídica; el reglamento a esa Ley, Decreto Ejecutivo número 4381-H de 10 de diciembre de 1974, indicaba que el hecho generador del impuesto eran las transferencias de dominio o mercancías a título oneroso o gratuito, hecho tenido por acaecido al momento de la facturación o la entrega de mercadería, el acto que se realice primero (artículos 4 y 5). En el subjuédice "Johnson y Johnson de Costa Rica Sociedad Anónima", le transfería el dominio de una determinada cantidad de unidades adicionales a sus distribuidores o compradores, a título gratuito, pues las facturas cubrían el costo de las unidades vendidas, no así el de las adicionales de acuerdo con lo comentado supra. Por lo expuesto, resultaron vulnerados los artículos 2 y 3 de la Ley del Impuesto General de Ventas número 6826 del 8 de octubre de 1982, la cual entró en vigencia el 1º de diciembre del mismo año, y 3 de su reglamento, decreto ejecutivo 14082-H de 29 de noviembre de 1982 el cual también entró en vigencia el 1º de diciembre de ese año. Omitió el representante del Estado acusar la violación de la ley y reglamentos vigentes antes del 1º de diciembre, punto sobre el cual por consiguiente no se pronuncia esta Sala. En cuanto a los artículos 9 de esa ley, 2, 17 y 18 de su Reglamento, no expresa el recurrente con claridad y precisión en qué consistió su violación, por lo cual resulta de rigor, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 910 párrafo 2º del Código de Procedimientos Civiles,



tenerlo en ese aspecto por informal.”²¹

c. Actividades sobre las que se aplica el impuesto general sobre las ventas y distinción entre mercadería y servicio

“IV.- Tratándose del impuesto de ventas, como ya lo ha manifestado esta Sala (verbigratia: Voto N° 35-96 de 14:40 horas de 29 de marzo de 1996), la ley sobre la materia determina dos objetos diferentes del tributo. En primer término, *la venta de mercaderías* -artículos 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, entre otros-, cuya imposición de índole genérica sólo admite considerar un producto exento de ese cargo a partir de las excepciones que estipula el numeral 9 del cuerpo legal indicado. En segundo lugar, *la prestación de servicios* -artículos 1, 3, 4, 5, 12, 13, entre otros-, pero no todos sino, únicamente, los que en forma taxativa se estipulan en su artículo 1. De esta forma, es claro que el tratamiento en ambos casos es diferente. Ante la venta de una mercadería, el impuesto se aplica si el bien no está exento -*pues el principio es la imposición*-; pero, cuando de servicios se trata, la regla es la inversa, esto es que están exentos salvo que expresamente la ley los grave. Surge entonces una pregunta: ¿cuándo se está en presencia de una mercadería y cuándo de un servicio? Caracterizado fundamentalmente por su materialidad o corporeidad, así como por su ubicación en el comercio de los hombres, “mercadería” corresponde a bienes muebles. Son artículos o productos naturales, industrializados, objeto de tráfico comercial. Entre tanto, el servicio se refiere a una actividad humana organizada -*lo que refleja inmaterialidad*- cuyo fin último consiste en la satisfacción de una necesidad. En nuestro ordenamiento jurídico, si bien la ley que regula este tributo no define ninguno de esos conceptos, el Reglamento vigente en la actualidad, sí lo hace de manera específica, en su primer numeral, en relación con “Mercaderías”: “*Definiciones.- Para todos los efectos, cuando la ley o este reglamento utilicen los términos siguientes, debe dárseles las acepciones que a continuación se indican: . . . 13) “Mercancías”. Son todas las materias, productos, artículos, manufacturas y en general, los bienes muebles producidos o adquiridos para su industrialización o comercialización. Esta definición no comprende los valores representados por acciones, bonos, pólizas, títulos, timbres, estampillas y billetes de banco, bienes inmuebles por naturaleza, ni los animales vivos, excepto los de las partidas arancelarias NAUCA II 01.06.80.99 y 03.01.01.01.*”. Tocante a “servicios” no se refiere a ellos en forma general sino particularmente a siete tipos: publicitarios (inciso 21), de agencias aduanales (inciso 22), de correduría de bienes raíces



(inciso 23), de mudanza internacional (inciso 24), de transmisión de programas de televisión vía cable, satélite u otros (inciso 25), de radiolocalizadores, radiomensajes y similares (inciso 30) y de estacionamiento transitorio de mercancías (inciso 32). De esas definiciones es posible extraer vocablos que ayudan a determinar la naturaleza contemplada por la legislación en torno a "servicios", a saber: "venta de espacio o de tiempo", "gestiones realizadas por . . . para la tramitación de . . .", "diligencias efectuadas por . . . para la compra y venta de . . .", "servicio prestado por . . . para trasladar . . .", "servicio de busca . . ., y envío de . . ." y "servicio que brindan las empresas autorizadas . . . para el depósito aduanero de . . .". Sin lugar a dudas, todas las definiciones dadas en torno a "servicios" dicen de la ejecución de una actividad, complementándose así con lo ya expresado. Finalmente, en doctrina económica, materia también vinculada a lo fiscal, la característica diferenciadora principal consiste en que, contrario a las mercancías, los servicios "no dan lugar a un producto duradero y tangible", con lo que se reafirma el criterio dado en el reglamento.

V.- La diferencia anotada entre mercadería y servicio, en principio, podría eliminar cualquier tipo de duda para confirmar o descartar la aplicación del impuesto de ventas. Sin embargo, si una persona física o jurídica, brinda un servicio determinado, y también vende mercancías producidas o transformadas a partir de la actividad propia de aquel tipo de prestación, se introduce un supuesto en el que esa interrelación incrementa el riesgo de error y obliga a un mayor cuidado para concluir sobre el surgimiento o no del hecho generador del tributo. Empero, lo cierto es que sólo se trata de un aparente dilema pues, independientemente de que un servicio no sea objeto de imposición, si éste produce un valor agregado en un bien intermedio cuyo propietario, además de ser el proveedor del servicio que introdujo la modificación o creación del nuevo bien, también lo comercializa, no se trata de la prestación de un servicio sino del traspaso de un bien final a un tercero (*sin importar la naturaleza jurídica de la transmisión de la propiedad que se utilice - artículo 2, incisos a) y e), de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas -*) lo que realmente corresponde a un hecho generador del impuesto - *artículos 1, 2, 3, 4, 5, 9, 10 y 11 ibidem -*. Es decir, el cobro del impuesto lo origina la transmisión de la propiedad del bien, ahora final, y no la prestación del servicio pues lo gravado es "la venta de mercancías" (*entendiendo venta bajo los amplios parámetros que introduce el numeral segundo de la norma recién citada*), salvo que, por supuesto, el servicio corresponda a uno de los enlistados en el



artículo primero de la ley de cita. Tendrá fundamental importancia para definir la procedencia o no del cobro del impuesto determinar si quien brinda el servicio, además, transmite la propiedad de la mercadería, ya que en este caso, se recalca, no se está ante un servicio propiamente dicho, sino ante la transmisión de un bien final.

VI.- Así las cosas, lleva razón el Estado en su inconformidad. Pese a que los servicios de imprenta y litografía no están incorporados en el listado que se enuncia en el artículo primero de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, y por consiguiente en tesis de principio podría considerarse que el giro comercial de las empresas que los brindan no es objeto de ese tributo, lo cierto es que no toda actividad desplegada por las imprentas corresponde exclusivamente a servicios. Sólo se está ante este supuesto, como adecuadamente se consideró en el oficio N° 1249 de 11 de agosto de 1992 de la Dirección General de la Tributación Directa, cuando un tercero contrata los servicios de imprenta o litografía para producir bienes finales con respecto a bienes intermedios de su propiedad. Sobre ese servicio brindado, no opera el impuesto de venta. Sin embargo, en los supuestos de venta (*artículo 2, incisos a) y e) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas*) de bienes modificados o generados en razón de la actividad del servicio que brinda, por ejemplo, los producidos propiamente por la empresa (tarjetas de presentación, agendas, almanaques, etc.), o bien, aquellos donde la imprenta o litografía incorpora un valor agregado sobre bienes intermedios de su propiedad para luego transferir su dominio a terceros -*lo que sucede en la mayoría de los casos en que brindan el servicio que les caracteriza, según lo indica la experticia en este asunto rendida al amparo del numeral 401 del Código Procesal Civil y visible a folios 82, 83, 88 y 89-*, corresponden precisamente a los supuestos que contempla la ley sobre la materia, fundamentalmente en sus artículos 1, 2 y 3. Al no haberlo entendido así, incurrió el Tribunal en los vicios que se le endilgan, motivo por el que procede acoger el recurso, anulando el fallo cuestionado y, confirmar la decisión del juzgador de primera instancia."²²

d. Impuesto general sobre las ventas por su naturaleza no irrespeta los principios de la capacidad económica y de no confiscatoriedad

"III.- Sobre el fondo.- En cuanto a la primera omisión apuntada por el accionante, que llama "omisión en la Ley de Impuesto General



Sobre las Ventas de una norma que permita eximir por error de derecho del pago del impuesto al contribuyente con poder-deber de traslación jurídica cuando no ha cobrado el impuesto, con base en una interpretación razonable de la norma"; la Sala constata que el procedimiento de determinación de oficio que constituye el asunto principal de esta acción, no se encuentra regulado en el Título III del Código de Normas y Procedimiento Tributarios que contiene las infracciones administrativas que sanciona el Poder Ejecutivo y los delitos tributarios que reprime el Poder Judicial, dentro de los que podría eventualmente invocarse el error de derecho. La razón del procedimiento base de esta acción por ajustes a ventas gravadas, tiene su origen en que la empresa accionante se apartó del procedimiento de cálculo de la base imponible del tributo según lo dispone el artículo 11 inciso a) en relación con el artículo 3 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas según el cual el hecho generador del impuesto ocurre en la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero, lo que justifica que en tal documento queden consignadas claramente todas las afecciones a la base imponible, incluyendo claro está, los descuentos realizados. Este procedimiento de naturaleza tributaria no tiene como finalidad la imposición de sanción alguna en contra de la empresa accionante, ya que lo único que persigue a través del ajuste es que el recurrente en su condición de contribuyente legal cancele al Fisco el monto del impuesto que no trasladó a sus compradores porque decidió ahorrárselos, contrario a su deber. Sobre este punto, comparte este Tribunal el criterio de la Procuraduría General de la República en el tanto indica que si el contribuyente no retuvo los montos por concepto del impuesto general sobre las ventas a que está obligado por haberse apartado del procedimiento que al efecto dispone la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y que además era hartamente conocido por la recurrente quien en anteriores ocasiones enfrentó varios procedimientos de ajustes en el cálculo del impuesto para períodos anteriores; el ajuste es un efecto del incumplimiento de su deber por no haber trasladado a sus clientes el pago del impuesto oportunamente; y no constituye sanción tributaria como equivocadamente expresa el accionante. Por los argumentos expuestos, la Sala estima que la acción debe declararse sin lugar en cuanto a este extremo.

IV.- De la omisión de cláusulas de equidad que eviten efectos confiscatorios y de lesión del derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica. Disponen los artículos 11 inciso a)



de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas, y 17 de su Reglamento:

Artículo 11 inciso a):

"(...) En las ventas de mercancías el impuesto se determina sobre el precio neto de venta (...)

No forman parte de la base imponible:

- a. Los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales y se consignent por separado del precio de venta en la factura respectiva."

Artículo 17 del Reglamento a la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas:

"En las ventas de mercancías el impuesto debe cobrarse sobre el precio neto de venta (...) 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 (...) siempre que (...) se facturen y contabilicen por separado del precio de venta de las mercancías vendidas."

La cuestión que debe dilucidarse en este punto es si resulta lesivo a los principios tributarios de capacidad económica y no confiscatoriedad que la Ley del Impuesto General sobre las Ventas no contenga cláusulas de equidad que permitan interpretar las normas que regulan el método y procedimiento del cálculo de la base imponible del Impuesto General Sobre las Ventas contenido en los artículos cuestionados, de manera que se admita deducir los descuentos por pronto pago de la base imponible en un momento posterior a la emisión de la factura, tal como se permite en otras legislaciones. En apoyo a su tesis, el accionante cita doctrina europea a favor de tales cláusulas de equidad y según la cual si un tributo grava desproporcionadamente el patrimonio de un sujeto determinado, se produce un reparto de las cargas públicas contrario a los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad; lo que queda a salvo cuando existen cláusulas de equidad que permiten evitar las injusticias del caso concreto, pues permiten liquidar los impuestos por un importe inferior o bien condonar total o parcialmente deudas derivadas de la obligación tributaria; cuando en vista de las circunstancias del caso, su cobro no sea equitativo. A criterio de este Tribunal, las cláusulas de equidad a que se refiere la doctrina van dirigidas a evitar las manifestaciones confiscatorias que pueda tener el tributo en el ámbito de la recaudación del impuesto, así como a evitar otros



efectos extrafiscales de la imposición excesiva, tales como que la demanda de los bienes sobre los que recae el impuesto se vea afectada o se anule la actividad comercial, en perjuicio de los diferentes agentes económicos. En otras palabras, cuando el impuesto tiende a aumentar radicalmente, tiende a generar una disminución de la demanda de tal gravedad al punto que la empresa vende menos. En este supuesto, el comerciante opta por asumir la carga excesiva del impuesto y termina pagando parte del impuesto que no tenía pagar y que debía trasladar a sus clientes, -como medida para evitar que disminuya la demanda y su negocio se vea perjudicado-, o bien, permite que el tributo haga ruinoso su actividad económica al impedir su ejercicio, dados los altos impuestos que afectarían esa actividad. Es entonces bajo tal supuesto en que la doctrina citada por el recurrente recomienda la aplicación de las cláusulas de equidad en materia impositiva, para que se dispense al comerciante del pago de tal tributo o parte de éste a favor del Fisco; lo que podría resultar un mecanismo oportuno para que el negocio en particular no se vea afectado sensiblemente y no tenga el comerciante que hacer uso de tácticas que resulten lesivas de su capacidad económica, en su condición de contribuyente. De lo expuesto hasta el momento, es dable concluir que las llamadas cláusulas de equidad no tienen relación alguna con el supuesto que aqueja al accionante, cuya situación se reduce a que desde el año 1992 ha decidido dar una interpretación diversa del método dispuesto en el artículo 11 inciso a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas y 17 de su Reglamento, que regula el cálculo de la base imponible; situación que no tiene vinculación con el supuesto necesario para que operen las cláusulas de equidad según la doctrina.

V.- Acusa el accionante que el artículo 11 a) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas no permite deducir los descuentos por pronto pago de la base imponible, a pesar de que ésta es una práctica comercial usual en el medio. Sobre el particular este Tribunal reitera lo expuesto al aquí recurrente en la sentencia número 02639-98 de las quince horas quince minutos del veintiuno de abril de mil novecientos noventa y ocho, en cuanto a que si bien es cierto no es posible deducir descuentos por pronto pago de la base imponible al ocurrir éstos con posterioridad al acaecimiento del hecho generador en que se emite la factura, no es menos cierto que la ley establece claramente el método contable que debe adoptar el contribuyente para deducir los descuentos del cálculo de la base imponible, *esto es, indicando el monto del descuento en la factura, exigencia que constituye un medio idóneo para la correcta verificación y fiscalización del adeudo tributario y que no*



inconstitucionalidad, un derecho subjetivo a un procedimiento distinto y especial al señalado por la ley para determinar la obligación tributaria del impuesto sobre las ventas, dadas las especiales formas en que ejerce el comercio, en nombre de principios constitucionalmente reconocidos tales como: la igualdad, la propiedad privada, la razonabilidad y la proporcionalidad de la ley; pretensión que resulta abiertamente improcedente, dado que, los citados principios no tutelan ni reconocen el derecho que reclama. Tampoco aprecia esta Sala arbitrariedad alguna de los recurridos en perjuicio de la poderdante del recurrente, pues la aplicación que hace la administración tributaria de la normativa cuestionada, lo fue con estricto apego a la ley, pues como se apuntó, no puede la Dirección General de Tributación Directa aceptar "descuentos" en el precio de venta de las mercancías que no se hayan consignado expresamente en la factura de venta, que es lo que se pretende, sin que sea posible afirmar lo contrario con aplicación del principio "realidad económica", principio de interpretación que es una herramienta que concede la ley a la administración tributaria, ante formas jurídicas adoptadas por el contribuyente para obtener una disminución considerable en la obligación tributaria, las cuales se aparten manifiestamente de la realidad de los hechos; mas no así, para modificar el sentido de la ley.

III.- Dado que esta Sala, según el razonamiento expuesto, no aprecia tan siquiera una duda razonable sobre la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, ni tampoco arbitrariedad alguna en el proceder reclamado, tanto a la Dirección General de Tributación Directa y al Tribunal Fiscal Administrativo, el recurso resulta improcedente y así debe declararse".

III.- CONCLUSION.- Como la anterior sentencia de esta Sala define exactamente el meollo de esta acción, y como no existen motivos para variar ese criterio, ni razones de interés público que justifiquen reconsiderar la cuestión (párrafo segundo artículo 9 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional), lo procedente es confirmar esa jurisprudencia y declarar sin lugar la acción, como en efecto se dispone. POR TANTO: Se declara sin lugar la acción."²³



e. Concepto y hecho generador del Impuesto Selectivo de Consumo

“III.- Dentro de la categoría general de los impuestos al consumo, es posible distinguir dos formas diferentes de imposición: 1) los impuestos generales de consumo, los cuales gravan la industrialización y comercialización de casi todos los productos, excepción hecha de las exenciones previstas por el propio régimen legal, y 2) impuestos selectivos al consumo, los cuales gravan únicamente ciertos consumos específicos y que por el principio de legalidad tributaria, deben ser enumerados de manera taxativa por la ley. La finalidad de estos últimos es gravar ciertos consumos específicos en el interior de un país determinado. El concepto tributario de consumo difiere de su acepción jurídico tradicional (lo que con el uso se extingue, se destruye, y no puede ser usado más que una vez), por lo que conviene precisarlo: se refiere al acto de liberación del producto para su consumo en el mercado interno, independientemente de si el consumo se hubiere o no verificado y de quien sea el consumidor real. El concepto tributario de consumo tiene un alto grado de abstracción, pues lo admite antes de la desaparición o extinción material del objeto gravado, ya que si se quisiera gravar el consumo concreto de cada uno de los objetos sobre los que recae el tributo, sería imposible la fiscalización de éste, por lo cual lo que se toma en cuenta es el momento de la primera transmisión del bien gravado (el artículo 4° de la Ley 4961 de 10 de marzo de 1972 y sus reformas indica que el Impuesto Selectivo de Consumo recae sobre el valor de las transferencias de mercaderías). El Impuesto Selectivo de Consumo, tiene la particularidad de incidir sobre la estructura final de los costos y precios de los productos gravados, transformándose en un componente del precio que los consumidores y usuarios finales pagan por ellos. Con ello tiende a reducir la demanda de ciertos artículos cuyo consumo o uso se considera no deseable, no esencial y prescindible por las características propias, o bien, por su elevado costo. Dentro de las particularidades de este impuesto se puede señalar que éste grava la primera etapa de incorporación del bien al proceso de comercialización, es decir, el momento en que se le libera para ser consumido en el mercado interno, a nivel industrial para los productos nacionales, o al ingreso al país para los importados. El artículo 6 del mismo cuerpo legal dispone que el hecho generador del impuesto se verifica en la importación o internación de mercancías, en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, respectivamente, y en las ventas internas -entendidas por tales toda transmisión de dominio independientemente del acto o negocio jurídico empleado-en la fecha



de emisión de la factura o de la entrega de las mercancías, el acto que se realice primero; por su parte el artículo 6 del Reglamento a esa ley decreto número 2240-H disponía que el impuesto tiene como hecho generador en el caso de mercancías procedentes de países extranjeros o centroamericanos, su importación o internación en el territorio nacional y en el caso de mercancías de producción nacional, la transferencia de dominio efectuada por el fabricante, el reglamento vigente, decreto número 14617-H añade "a título oneroso o gratuito" en su artículo 3. Este impuesto grava el bien en su forma final para el consumo y se caracteriza por ser un impuesto indirecto en el cual la traslación es la regla, pues el contribuyente de derecho lo será el fabricante o importador, en tanto, que el consumidor final será el contribuyente de hecho, y quien en definitiva soporta el peso del impuesto. En el Impuesto Selectivo de Consumo, la base imponible, que permite calcular el importe tributario -quantum debeatur-, está determinada, en el caso de la producción nacional, por el precio de venta al contado del fabricante, entendiéndose por tal el que éste recibe por las operaciones gravadas que realice con mayoristas o distribuidores (artículos 10 de la Ley 4961 de 10 de marzo de 1972 y sus reformas, artículo 16 Reglamento Ley Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo número 2240-H; artículo 12 del Reglamento vigente número 14617-H). Desde luego que esta base imponible tiene en cuenta, por razones de justicia tributaria, la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida como la aptitud de pago público. Es sobre la base imponible que se aplica la alícuota, tarifa o porcentaje correspondiente para liquidar y determinar así el importe tributario.- IV.- La determinación de la obligación tributaria, entendida como el conjunto de actos provenientes de la administración tributaria, de los contribuyentes o de ambos, orientados a determinar para cada caso concreto si se ha configurado el supuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación, tiene un efecto declarativo ya que la obligación tributaria nace al producirse el supuesto de hecho previsto por la norma tributaria o la hipótesis legal condicionante, es decir, el hecho imponible que describe y tipifica el tributo correspondiente. El deber de satisfacer la obligación tributaria y el correlativo derecho a exigirla, no se encuentran condicionados a ningún acto sustancial posterior. La determinación tributaria implica y supone un reconocimiento formal de una obligación preexistente. Tanto el contribuyente como la Administración Tributaria, al determinar, para la situación concreta, la base imponible y el monto de la deuda, no crean ni perfeccionan obligación alguna, simplemente reconocen y declaran una obligación preexistente a la determinación. El carácter



declarativo de la determinación es la tesis más consecuente con el carácter innegable ex lege de la obligación tributaria. Sobre el particular nuestra legislación tributaria dispone que: "El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación" (artículo 31 Código de Normas y Procedimientos Tributarios); lo anterior significa que basta que se de el supuesto hipotético contenido en la norma tributaria para que la obligación tributaria nazca a la vida jurídica (artículo 11 Código de Normas y Procedimientos Tributarios). En el caso del impuesto selectivo es suficiente la transferencia de dominio de la mercancía o liberación de ella en el mercado interno para el nacimiento de la obligación tributaria. Existen en la legislación comparada varios procedimientos para la determinación, siendo fundamental la clasificación tripartita que señala: a) determinación por el sujeto pasivo (deudor, responsable o sus representantes), que se realiza con fundamento en las declaraciones juradas del mismo, en principio tal determinación es definitiva y responsabiliza al sujeto pasivo, teniendo la Administración Tributaria posibilidades de verificación y rectificación; en este caso el declarante llena el formulario de la declaración jurada especificando los aspectos relacionados con el hecho imponible, y luego, partiendo de la base imponible y la alícuota determina el importe del tributo (artículo 117 Código de Normas y Procedimientos Tributarios); b) Determinación de oficio, es la que practica el Fisco o la Administración tributaria, cuando el sujeto pasivo no ha presentado la declaración jurada, por ser objetable la presentada, al considerarla falsa, ilegal o incompleta, y cuando habiéndola presentado no aporta la información y documentos para la apreciación exacta del hecho imponible. La determinación de oficio puede hacerla la Administración Tributaria sobre base cierta o presunta (artículos 116, 119 y 120 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); c) Determinación mixta, es la que realiza la administración en cooperación y colaboración con el sujeto pasivo, en ella este último aporta los datos solicitados por el fisco, siendo éste el que fija el importe del tributo. La Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, puede modificar la determinación, cuando llega a cuenta de nuevas situaciones que fueron sustraídas de su conocimiento, o que por dolo o culpa del deudor o responsable no pudo disponer de todos los elementos necesarios para la correcta determinación del tributo. La administración debe cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas a efecto de determinar la magnitud del hecho imponible, base imponible e importe del tributo para ello puede valerse de todos los



procedimientos y medios de análisis e investigación para comprobar esos extremos (artículos 109, 111, 118, 120 Código de Normas y Procedimientos Tributarios).- V.- El artículo 16 párrafo 8° del Reglamento a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, decreto número 2240-H de 11 de marzo de 1972, vigente a la sazón, disponía: "El contribuyente queda obligado a liquidar el impuesto sobre el nuevo precio de venta al contado establecido por la Dirección, a partir de la fecha en que tal determinación le sea notificada, sin perjuicio de que recurra para impugnar la determinación hecha por la Dirección, para lo cual observará las disposiciones que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios". En el subjuicio la Administración Tributaria, ante la determinación por el sujeto pasivo -formulario de declaración jurada-, la calificó de ilegal e incompleta -dada la vinculación económica entre Rubiede Sociedad Anónima y Fábrica de Ropa Intima Ana Limitada-, razón por la que procedió en ejercicio de las facultades de fiscalización y ajuste (artículos 9, 10 Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, 16 párrafo 7 del Reglamento a esa ley decreto número 2240-H, artículos 109, 111, 118 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios) a determinar de oficio (artículo 119 Código de Normas y Procedimientos Tributarios) la magnitud real del hecho y la base imponibles. Esa determinación de oficio de la Administración Tributaria, la cual fue debidamente motivada, tuvo un efecto declarativo y no constitutivo según se desprende del artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Surtiendo, consecuentemente, una eficacia ex tunc, abrazando las obligaciones tributarias que nacieron desde la realización misma del hecho imponible, desde que varió la magnitud de este y de la base imponible, es decir de noviembre de 1981 a diciembre de 1982, fecha a partir de la cual Rubiede Sociedad Anónima transfiere en su totalidad el dominio de la mercancías producidas a Fábrica de Ropa Intima Ana Limitada. Si bien la redacción del párrafo 8° del artículo 16 del reglamento a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, vigente en esos períodos, podía llamar a equívocos, no resulta así si el mismo se interpreta sistemáticamente en relación con el resto de los párrafos del mismo numeral, los artículos 9 y 16 de la Ley que tipifica el tributo, y con la normativa citada del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley número 4755 de 3 de mayo de 1971. Por otra parte, el párrafo 8° del artículo 16 del reglamento citado es muy claro, pues el contribuyente liquida el impuesto o paga el importe tributario conforme a la magnitud real de la base imponible o el precio real de ventas al contado, a partir de la fecha en que la determinación le es notificada, antes de dicha notificación lo que ha hecho es liquidar el impuesto con una base imponible irreal,



de modo que después de la verificación y consiguiente determinación de oficio se cobra la diferencia del tributo a cargo del contribuyente declarante (artículo 118 párrafo in fine Código de Normas y Procedimientos Tributarios). En dicho párrafo no se quiere decir que la determinación aludida tiene un efecto constitutivo ex nunc, pues la obligación tributaria ya ha nacido al realizarse el hecho imponible, sería ilógico pensar que tal determinación surte efectos hacia el futuro, pues ello atentaría contra los más elementales principios de justicia e igualdad tributaria. No es que se le dé efecto retroactivo a una norma o a sus efectos, por el contrario lo que se hace es aplicarla a un hecho previsto, el cual lógicamente ocurre con anterioridad. Tampoco cabe deducir de los términos del párrafo 8° del artículo 16 del supracitado Reglamento, que estemos ante un hecho imponible condicionado, pues como se indicó el hecho imponible del impuesto selectivo es simple y no condicionado. No existe, entonces, violación del artículo 16 párrafo 8° del Reglamento a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, decreto número 2240-H."²⁴

f. Bienes afectos al impuesto selectivo de consumo

"II.- De importancia para la resolución de este asunto resulta procedente señalar que esta Sala analizó la constitucionalidad de los decretos ejecutivos número 19449-H y 20950-H dentro de las acciones de inconstitucionalidad número 01-004072-0007-CO y 01-004073-0007-CO. En dicho análisis la Sala determinó que no existe vicio alguno de constitucionalidad susceptible de ser declarado y por lo tanto la normativa indicada se encuentra apegada a Derecho. Además, la acción de inconstitucionalidad número 01-004862-0007-CO, interpuesta por el recurrente en el plazo otorgado en este amparo, fue resuelta mediante sentencia número 2001-05405 de las quince horas un minuto del veinte de junio del dos mil uno, en la cual se le indicó que se estuviera lo resuelto en sentencia N°2001-5398 de las catorce horas cincuenta y cuatro minutos del veinte de junio del dos mil uno, en la que se dispuso lo siguiente:

"II.- Normativa cuestionada. El objeto de esta acción lo constituyen los decretos ejecutivos número 19449-H del doce de noviembre de mil novecientos noventa y 20950-H del veinticuatro de diciembre de mil novecientos noventa y uno. La impugnación se dirige concretamente contra la inclusión de los microbuses dentro de las mercancías afectas al pago del Impuesto Selectivo de Consumo.



III.- Inexistencia de violación al principio de reserva de ley en materia tributaria. El tema planteado por el accionante fue objeto de pronunciamiento por parte de este Tribunal, al resolver una acción de inconstitucionalidad planteada contra el decreto ejecutivo número 19449-H de doce de noviembre de mil novecientos noventa. En ese asunto, el accionante reclamaba que con base en ese decreto, se le había cobrado el Impuesto Selectivo de Consumo en la importación de un vehículo tipo microbús, cuando lo cierto era que la misma Ley en sus anexos, había excluido esa partida. La Sala resolvió al respecto lo siguiente:

"En cuanto a los demás quebrantos alegados, esto es, con relación a los artículos 121 incisos 1) y 13), 129 y 140 incisos 3), 6) y 18) de la Constitución Política ya han sido objeto de pronunciamiento por parte de esta jurisdicción con relación a otro Decreto impugnado. Así en la sentencia 01426-95 de las dieciséis horas del catorce de marzo de mil novecientos noventa y cinco se señaló:

"II).- EL ARTICULO 12 DE LA LEY DE CONSOLIDACIÓN DE IMPUESTOS SELECTIVOS DE CONSUMO Y EL PODER TRIBUTARIO: El artículo 12 de la Ley número 4961 y sus reformas aquí impugnado, en lo que interesa establece:

«Artículo 12.- Flexibilidad. El Poder Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda queda facultado:

a) Reducir total o parcialmente las tarifas ad valorem aplicables a las mercancías indicadas en los anexos 1, 2 y 3 de esta Ley; **b)** Restituir, total o parcialmente las tarifas ad valorem correspondientes a las mercancías comprendidas en los anexos 1, 2 y 3 de esta ley; **c)** Elevar las tarifas ad valorem aplicables a las mercancías incluidas en los anexos 1, 2 y 3 de esta ley, hasta en quince puntos porcentuales de los niveles establecidos en esos anexos; y **ch)** Incluir nuevas mercancías o sucedáneos en los anexos, de las comprendidas en ellos, así como elevar temporalmente las tarifas ad valorem de las mercancías incluidas en los anexos 1 y 2 de esta ley, por un plazo no mayor de seis meses y hasta en un cien por ciento (100%), con el propósito de atender problemas relacionados con las prácticas desleales de comercio exterior. En estos casos se requerirá, no sólo la aprobación del Ministerio de Hacienda, sino también el dictamen favorable de la Junta Directiva del Banco Central de Costa Rica y la aprobación de la Asamblea Legislativa, la cual deberá producirse dentro del



mes siguiente, contado a partir de la fecha en que el Poder Ejecutivo envíe el decreto correspondiente a la Asamblea. Esta conocerá y votará la aprobación o improbación del respectivo decreto en una sola sesión plenaria.-

Este acto legislativo será de naturaleza administrativa, según los términos del párrafo final del artículo 124 de la Constitución Política.-

El silencio de la Asamblea Legislativa sobre este decreto en el término citado, deberá entenderse como consentimiento...»

Tal disposición se impugna -como se dijo-, por estimarse que al establecer la Constitución Política un principio de reserva legal absoluto en materia impositiva, el legislador no podía delegar válidamente en el Poder Ejecutivo, el establecimiento de un elemento que como la tarifa, resulta esencial. En relación con el denominado "poder tributario" y la flexibilidad establecida en esa norma, ha dicho esta Sala:

«La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el "PODER TRIBUTARIO" -potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición, entre otros- consiste en "...la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones)...", con otras palabras, "...el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo...". Paralelamente al "PODER TRIBUTARIO", se reconoce, también, la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual se denomina la "COMPETENCIA TRIBUTARIA", de modo tal que ambas potestades pueden coincidir, pero no de manera obligatoria, pues se manifiestan en esferas diferentes, de modo que puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario. El poder de gravar, como se apuntó, es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; mas el poder de hacerlo efectivo, en el plano material, puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados. Las diferencias entre ambos conceptos han sido puestas de manifiesto, en nuestro medio, al establecerse la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo. De lo anteriormente expuesto se concluye, que lo que puede transferirse, según vimos, es la llamada competencia tributaria, o sea, el derecho a hacer efectiva la prestación.



II.- Nuestra jurisprudencia, en forma atinada, ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere -dentro de ciertos límites razonables- una "delegación relativa" de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una "delegación absoluta" de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional. Sobre el tema ha indicado la Corte Suprema de Justicia, en ejercicio de su antigua función contralora de la constitucionalidad de las normas:

"Las alegaciones del recurrente, en este caso, se dirigen a demostrar que la autorización de tarifas variables, aun dentro de ciertos límites, infringe el principio de legalidad en materia tributaria (...) No lo cree así esta Corte, y por el contrario, considera que no hay delegación ni se infringe el principio de reserva legal cuando la Asamblea determina los límites de la tarifa impositiva, pues lo que interesa es que la ley establezca las bases estructurales del impuesto y señale las pautas que debe seguir el Poder Ejecutivo. (...)

El artículo 11 de la Ley de Reforma Tributaria, N° 4961 de 10 de marzo de 1972, señala un máximo del cincuenta por ciento sobre el valor imponible, de manera que el Poder Ejecutivo, al fijar el impuesto selectivo de consumo en las listas de mercaderías a que se refiere el artículo 4°, tiene que someterse forzosamente al límite establecido por el legislador, sin que la citada regla pueda estimarse inconstitucional por el solo hecho de autorizar una tarifa variable o de carácter elástico, pues en ello no hay delegación de la potestad tributaria que le compete a la Asamblea Legislativa sino una mera consecuencia de la índole del impuesto, de la diversidad de mercaderías gravadas y de la serie de factores variables que obligan a modificar las tasas o a incluir nuevas mercaderías o sucedáneas de otras. (...) De modo que la propia Ley es la que establece la cuantía del gravamen, por el sistema de señalar un máximo, quedando a cargo del Poder Ejecutivo la facultad de fijar el impuesto en un porcentaje menor, no de una manera antojadiza o arbitraria, sino con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley persigue." (Corte Plena, ses. ext. 21-11-73).» (Sentencia número 0730-95 de las quince horas del tres de febrero de este año).-

La Sala reitera esos pronunciamientos, y por ello, habiéndose resuelto en favor de la reserva legal "relativa", el problema



planteado por el accionante en cuanto al poder tributario establecido en el artículo 121 inciso 13) constitucional, no puede estimarse que el artículo 12 de la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo delegue inconstitucionalmente en el Poder Ejecutivo, el ejercicio de funciones que le son propias, razón por la que debe desestimarse desde ahora, este extremo de la acción.-

III).- EL DECRETO EJECUTIVO NUMERO 23773-H: Otro de los aspectos sometidos al análisis de la Sala, es el relativo al Decreto Ejecutivo número 23773-H, el cual, se afirma, es inconstitucional por regular materia reservada a la ley, en el caso concreto expresada en la modificación que hace de las tarifas establecidas en los anexos de la Ley número 4961, así como en la inclusión de nuevas mercancías no incluidas en aquéllos. En este sentido, y en concordancia con lo expresado en el considerando que antecede, cabe indicar que si la disposición legal que habilita al Poder Ejecutivo, para modificar los porcentajes de las tarifas por ella establecidos, así como para incluir nuevas mercancías, resulta ajustada a las normas constitucionales que regulan el poder tributario del Estado, también lo es el ejercicio concreto de esa atribución, en tanto se ajuste -como ocurre con el decreto número 23773-H- a los parámetros legales que regulan la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo. Así lo estableció la Sala en la sentencia número 0730-95 antes citada, que en lo conducente señaló:

«Claramente se desprende de la exégesis del Decreto Ejecutivo número 23773-H publicado en el Alcance número 32 de la Gaceta número 229 del primero de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, que su objeto fue única y exclusivamente la modificación de las tarifas del Impuesto Selectivo de Consumo que habrán de cancelar un determinado número de mercancías cuya individualización se hace en el artículo primero. Tal facultad de modificación -según el propio decreto lo señala- tiene su fundamento legal en los incisos a), b) y c) del Artículo 12 de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, número 4961 del diez de marzo de mil novecientos setenta y dos y sus reformas, que dicen:

"Artículo 12.-Flexibilidad. El Poder ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda queda facultado:



a) reducir total o parcialmente las tarifas ad valorem aplicables a las mercancías indicadas en los anexos 1,2 y 3 de esta ley;

b) Restituir total o parcialmente las tarifas ad valorem correspondientes a las mercancías comprendidas en los anexos 1,2 y 3 de esta ley;

c) Elevar las tarifas ad valorem aplicables a las mercancías incluidas en los anexos 1, 2 y 3 de esta ley, hasta en quince puntos porcentuales de los niveles establecidos en esos anexos..."

Queda claro entonces que la potestad del Poder Ejecutivo para llevar adelante la modificación de tarifas mediante Decreto, se origina en esta norma de rango legal.-

III.- Por su parte, las accionantes señalan que la emisión del Decreto por parte del Ejecutivo, lesiona los artículos 140 inciso 3) -relacionada implícitamente con el 105- y 121 inciso 13) de la Constitución Política; sin embargo, en cuanto al primero de ellos, es claro que no tiene ninguna relevancia en la controversia puesto que sí existe una norma legal vigente emitida por la Asamblea Legislativa que faculta al Poder Ejecutivo a emitir decretos como el impugnado y el Ejecutivo, como se apuntó, no ha excedido en forma alguna el contenido de la misma, de manera que no se trata en absoluto de una forma inconstitucional de legislar, sino meramente del acatamiento de lo preceptuado en una ley preexistente, válida y vigente. Similarmente, el artículo 121 constitucional tampoco se infringe con la emisión del Decreto Ejecutivo que aquí se discute, ya que no se está en presencia del establecimiento de tributo alguno, ni de modificación a la ley que lo creó, puesto que es ésta precisamente la que fija claramente las facultades que tendrá, en materia de fijación de tarifas del Impuesto Selectivo de Consumo, el Poder Ejecutivo.-

IV.- De conformidad con lo expuesto, queda establecido que el Decreto Ejecutivo número 23773-H publicado en el Alcance número 32 de la Gaceta número 229 del primero de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro no roza con los artículos 11, 121 inciso 13) -inciso a) del artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- y 140 inciso 3) de la Constitución Política, por lo que procede rechazar por el fondo el recurso en cuanto a ello.-



V.- En cuanto al reparo de que no resulta posible la "inclusión" de nuevas mercancías o sucedáneos en los anexos a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, por la vía del inciso ch) del artículo 12 de ese cuerpo normativo, ya este tribunal estableció que el ejercicio de esa facultad debe ser "...con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley persigue" y tomando en cuenta la finalidad propia de ese régimen impositivo, cual es desincentivar el consumo -de forma selectiva- de algunas mercancías mediante la imposición de una carga tributaria, con arreglo a ciertos indicadores económicos, válidos para determinado tiempo, circunstancia que los convierte en hechos futuros inciertos, vemos que no resulta posible que el legislador, de antemano y en forma concreta -a priori-, determine cuales van a ser las mercancías objeto del tributo, pues no se puede predecir el comportamiento de la situación económica imperante para el día de mañana o en los años venideros, de manera que, resulta razonable que en virtud de tales circunstancias, que el legislador "delegue en forma relativa" esa "individualización" en el Poder Ejecutivo para la consecución, efectiva, de los fines propuestos, sin que ello implique un quebranto al principio de reserva de ley en materia tributaria y en consecuencia una violación a lo dispuesto en el inciso 13 del artículo 121 Constitucional (sentencia número 0730-95 citada)... Los argumentos externados en aquella oportunidad resultan aplicables al Decreto que se impugna en esta acción, pues, de lo que se queja el accionante es que en la normativa cuestionada se incluyen partidas impositivas que estaban excluidas de la Ley. Conforme se señaló, no resulta posible que el legislador, de antemano y en forma concreta -a priori- determine cuáles van a ser las mercancías objeto del tributo, pues no se puede predecir el comportamiento de la situación económica. De ahí que resulta razonable que el legislador delegue en forma relativa esa "individualización" en el Poder Ejecutivo para la consecución efectiva, de los fines propuestos, sin que ello implique un quebranto al principio de reserva de ley en materia tributaria y en consecuencia una violación a lo dispuesto en el inciso 13 del artículo 121 Constitucional. Por todo lo expuesto, procede rechazar por el fondo la acción interpuesta.- El Magistrado Piza salva el voto y ordena continuar el curso de la presente acción.-" (Sentencia 3235-99 de las dieciséis horas treinta y seis minutos del cuatro de mayo de mil novecientos noventa y nueve).



IV.- Inobservancia de procedimiento para inclusión de mercancías.- Como segundo motivo de impugnación, el accionante refiere que los decretos ejecutivos no cumplieron con los requisitos establecidos en el artículo 12 inciso ch) de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo. Ese aspecto ya fue resuelto por esta Sala en la sentencia 1426-95, citada a su vez por el fallo transcrito en los considerandos anteriores (3235-99), estimando que el incumplimiento de ese procedimiento constituye un problema de legalidad y no de constitucionalidad:

"VI).- Como último cuestionamiento al decreto número 23773-H, plantea el accionante el alegato de que éste no fue promulgado con arreglo al procedimiento establecido al efecto por el inciso ch) del artículo 12 de la Ley número 4691, cuestión que evidentemente, excede no sólo el objeto de la acción de inconstitucionalidad, sino la competencia misma de esta Sala, tal y como se indicó en la sentencia 0730-95 de repetida cita:

«... en cuanto a la inobservancia del procedimiento que establece el inciso ch) del artículo 12 mencionado, es dable señalar que la aprobación que allí se menciona, debe producirse una vez que el Poder Ejecutivo haya emitido el Decreto y no antes, por exigir la norma una "aprobación" del acto y no una "autorización previa" del mismo, que es como se pretende hacer ver con el amparo. En efecto, resulta evidente que la intervención que en dicho inciso se señala, tanto de la Asamblea Legislativa como de los otros entes y órganos es de "refrendo" de lo actuado, mas no así de autorización previa, razón por la que bien pudo el Poder Ejecutivo decretar los actos cuestionados sin antes acudir a obtener tales "aprobaciones", las que, aún en el supuesto de que no fuesen obtenidas, implican una violación a la Ley, mas no así a la Constitución Política, en razón de establecerlas la primera y no la segunda.».-²⁵



FUENTES CITADAS

- ¹ PÉREZ BARRIENTOS (Freddy Nelson), El Impuesto General sobre las Ventas. San José, Tesis para optar por el grado de Licenciado en Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1986, p. 1. (Localizada en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, Signatura 1543).
- ² TRISTÁN ORLICH (Marco Vinicio), El Impuesto sobre las ventas en Costa Rica. San José, Tesis para optar el título de Licenciado en ciencias Económicas y Licenciado en Derecho de la Escuela de Ciencias Económicas y Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1970, pp. 51 y 52. (Localizada en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, Signatura 908).
- ³ PÉREZ BARRIENTOS (Freddy Nelson), op. cit. pp. 91 y 92.
- ⁴ Ibídem p. 92.
- ⁵ Ibídem p. 93.
- ⁶ Ibídem, pp. 93 y 94.
- ⁷ Ibídem, p. 99.
- ⁸ Ibídem, p. 99.
- ⁹ Ibídem, p.100.
- ¹⁰ Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica (2004, noviembre). *Impuesto Selectivo de Consumo*, [en línea]. Costa Rica. Recuperado el 24 de mayo de 2006 de:
<https://www.hacienda.go.cr/Msib21/Espanol/Direccion+General+de+Tributacion/Impuesto+Selectivo+de+Consumo.htm>
- ¹¹ Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica, Página Web citada.
- ¹² Ibídem.
- ¹³ Ibídem.
- ¹⁴ Ley de Impuesto General sobre las Ventas. Ley N° 6826 de 8 de



noviembre de 1982.

- ¹⁵ Reglamento a la Ley de Impuesto General sobre las Ventas. Decreto Ejecutivo N° 14082 de 29 de noviembre de 1982.
- ¹⁶ Reforma Tributaria y Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo. Ley N° 4961 de 11 de marzo de 1972. Título II (arts. del 4 al 18).
- ¹⁷ Reglamento a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo. Decreto Ejecutivo N° 14617 de 10 de junio de 1983.
- ¹⁸ Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias. Ley N° 8114 de 4 de julio de 2001. Anexo a la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo, N° 4961, de 10 de marzo de 1972 y arts. 25 y 26.
- ¹⁹ Impuestos sobre Cigarrillos y Licores para Plan de Protección Social. Ley N° 7972 de 22 de diciembre de 1999. Art. 13.
- ²⁰ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda. II Circuito Judicial. Resolución N° 540-2004 de las diez horas del veintisiete de octubre de dos mil cuatro.
- ²¹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 52 de las catorce horas treinta minutos del ocho de abril de mil novecientos noventa y dos.
- ²² Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 406-F-02 de las dieciséis horas del veintidós de mayo del año dos mil dos.
- ²³ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 2001-00854 de las quince horas con doce minutos del treinta y uno de enero del dos mil uno.
- ²⁴ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 071-F-91.TRI de las catorce horas cuarenta minutos del veintinueve de mayo de mil novecientos noventa y uno.
- ²⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 2001-08580 de las trece horas con cuarenta y dos minutos del veintinueve de agosto del dos mil uno.