

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

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

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: CRÉDITO Y DÉBITO FISCALES EN EL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS

RESUMEN: El presente trabajo desarrolla el tema de Crédito y Débito fiscales en el Impuesto General sobre las Ventas, desde el punto de vista, doctrinario, normativo y jurisprudencial, incluyendo: conceptos de impuesto en general, impuesto sobre las ventas, crédito fiscal, crédito y débito fiscales en el impuesto sobre las ventas, así como el objeto de este impuesto, su hecho generador, sujeto pasivo, obligaciones, exenciones, determinación del impuesto, pago y liquidación, sumado a esto se abarca entre otros temas, el reconocimiento del crédito fiscal, créditos fiscales y beneficios fiscales, el crédito fiscal en servicios afectos al impuesto sobre las ventas.

Índice de contenido

1 DOCTRINA.....	3
CONCEPTO Y FUNDAMENTO JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS EN GENERAL.....	3
CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.....	3
CRÉDITO FISCAL.....	4
CRÉDITO Y DÉBITO FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.....	4
2 NORMATIVA.....	5
LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS.....	5
OBJETO DEL IMPUESTO.....	5
HECHO GENERADOR.....	7
SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	8
OBLIGACIONES.....	9
EXENCIONES.....	9
BASE DE LA IMPOSICIÓN.....	11
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO, LIQUIDACIÓN Y PAGO.....	12
REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS.....	14
DEL OBJETO Y DEL HECHO GENERADOR.....	14
CONTRIBUYENTES.....	16
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO.....	19
3 JURISPRUDENCIA.....	23
CRÉDITO FISCAL SOBRE BIENES CORPORALES.....	23

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

RECONOCIMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL.....	24
SALDOS A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.....	25
CRÉDITOS FISCALES Y BENEFICIOS FISCALES.....	26
CONSULTAS A LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA.....	32
CRÉDITO FISCAL SERVICIOS AFECTOS AL IMPUESTO SOBRE LA VENTA.....	32
CRÉDITO FISCAL SOBRE PÓLIZAS DE SEGUROS QUE PROTEGEN BIENES INMUEBLES.....	34
NO PROCEDENCIA DEL CRÉDITO FISCAL.....	35
PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.....	36
CONCEPTO DE DÉBITO Y CRÉDITO FISCAL.....	36

1 DOCTRINA

CONCEPTO Y FUNDAMENTO JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS EN GENERAL

(PÉREZ Barrientos Freddy Nelson)¹

“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, comunmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público...". Los tributos encuentran su fundamento jurídico en la soberanía del Estado, o sea en aquel atributo consubstancial al Estado, en virtud del cual éste, en tanto máxima organización social-territorial, es supremo e independiente. Esta posición se enmarca dentro de las llamadas "doctrinas publicistas" que "...aparecen en Alemania, Italia, vinculadas con la Teoría Orgánica del Estado, y explican el tributo como una obligación unilateral impuesta coercitivamente por el Estado..."

Aquella fundamentación jurídica de los tributos puede explicarse afirmando que el poder tributario, entendido como "...la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hayan en su jurisdicción... encuentra su origen en la Soberanía del Estado.”

CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

(TRISTIAN Orlich Marco Vinicio)²

“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 Resposables, de pagar al fisco una cantidad de dinero por la trasmisión 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. El impuesto sobre las ventas en Costa Rica es general, singular y nacional”

CRÉDITO FISCAL

(WONG On María Gabriela)³

“Podemos definir al crédito fiscal como aquel crédito o derecho a recibir un monto a favor otorgado por el Estado aplicable por parte del contribuyente, contra el monto exigible por concepto de impuestos. En este sentido definimos al crédito fiscal como:

"[...] sumas que se deducen directamente del impuesto sobre la renta, o sea que lo extinguen total o parcialmente. "

(...)

Al aplicar el crédito fiscal lo que se produce es una disminución cuantitativa de la obligación tributaria y se aminora directamente el monto de la cuota a pagar por concepto

Como fuese ya avalado en el capítulo anterior, el crédito fiscal constituye un beneficio que actúa como un elemento negativo en la cuantificación del importe de la obligación tributaria de tal forma, el crédito fiscal puede ser utilizado por el Estado en el ejercicio de su potestad de fomento.”

CRÉDITO Y DÉBITO FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

(WONG On María Gabriela)⁴

“Como se observa, el crédito fiscal en el Impuesto sobre las ventas constituye un caso de compensación por créditos en donde dada la naturaleza no acumulativa del impuesto, el contribuyente posee un débito y un crédito fiscal que se compensan con el fin de evitar la doble imposición a un mismo hecho generador.

Las figuras del débito fiscal y el crédito fiscal están ligadas necesariamente en este impuesto. De tal forma, definimos débito fiscal como el resultado de aplicar a los importes totales de los precios netos de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravado, las alícuotas que fija la ley.

A dicho importe se le adiciona el importe resultante de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas logradas en el período que se liquida, la alícuota respectiva.

De tal forma, el débito fiscal constituye la aplicación de la alícuota sobre el precio gravable. Sin embargo, el débito fiscal no constituye directamente el impuesto adeudado por los hechos

imponibles sino uno de los dos elementos necesarios para la determinación del mismo en el caso de existir crédito fiscal. En caso de no existir crédito fiscal, el débito cal pasa automáticamente a ser el impuesto adeudado por el contribuyente en el período.

Para poder recuperar el impuesto facturado y cargado en la etapa anterior se procede al cálculo del crédito fiscal. Este monto se resta al débito fiscal. Este factor caracteriza al impuesto sobre las ventas como un impuesto de etapas múltiples no acumulativo. Ello es así porque si el impuesto estuviera constituido por el débito fiscal (sin la deducción del crédito fiscal), dicho impuesto sería acumulativo, en "cascada" o piramidal y constituiría una flagrante violación al principio de no doble imposición.

De conformidad con el sistema utilizado, cada etapa paga en relación al valor agregado al bien, siendo esta circunstancia la que da el nombre al impuesto y lo transforma en "no acumulativo"

2 **NORMATIVA**

LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS⁵

OBJETO DEL IMPUESTO

ARTICULO 1º.- 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

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

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 1º 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 3º 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 3º de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987).

m) Servicios de las agencias aduanales.

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

n) Servicios de correduría de bienes raíces.

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

ñ) Servicios de mudanzas internacionales.

(Así adicionado por el artículo 3º 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)

HECHO GENERADOR

ARTICULO 3º.- Hecho generador.

El hecho generador del impuesto ocurre:

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

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

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

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

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

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

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

SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

ARTICULO 4º.- Contribuyentes y declarantes.

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

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

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

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

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

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

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

ARTICULO 5º.- Inscripción.

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

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

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 6º.- 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.

OBLIGACIONES

ARTICULO 8º.- 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 1º de agosto de 1995, el cual, al modificarlo, lo reproduce íntegramente, incluyendo la denominación y estructura del artículo)

EXENCIONES

ARTICULO 9.- Exenciones

Están exentas del pago de este impuesto, las ventas de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria; los reencauches y las llantas para maquinaria agrícola exclusivamente; los productos veterinarios y los insumos agropecuarios que definen, de común acuerdo, el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda; asimismo, las medicinas, el queroseno, el diesel para la pesca no deportiva, los libros, las composiciones musicales, los cuadros y pinturas creados en el país por pintores nacionales o extranjeros; las cajas mortuorias y el consumo mensual de energía eléctrica residencial que sea igual o inferior a 25 kw/h; cuando el consumo mensual exceda los 250 kw/h, el impuesto se aplicará al total de kw/h consumido.

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

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

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

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

ARTICULO 10.- Tarifa del impuesto.

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

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)

BASE DE LA 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^o 7535 de 1^o 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 Nº 7535 de 1º de agosto de 1995)

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO, LIQUIDACIÓN Y PAGO

ARTICULO 14.- Determinación del impuesto.

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

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

Así como el impuesto pagado por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos directamente incorporados o utilizados en forma directa en la producción del bien o la prestación de servicios gravados.

El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o

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

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

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

REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS⁶

DEL OBJETO Y DEL HECHO GENERADOR

Artículo 2º.- 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 1º 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 2º 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 1º 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

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

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 2º del Decreto Nº 24775 de 23 de noviembre de 1995).

CONTRIBUYENTES

Artículo 8º.- Contribuyentes. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 4º 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 3º del Decreto Nº 24775 de 23 de noviembre de 1995).

Artículo 9º.- 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

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

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 4º del Decreto Nº 24775 de 23 de noviembre de 1995).

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

Artículo 10.- Inscripción.- Las personas que lleguen a reunir los requisitos a que se refiere el artículo 8º 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 8º 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

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

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 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 7º 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).

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

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 transferencia del dominio de mercancías, independientemente de su naturaleza jurídica, de la designación y de las condiciones pactadas por las partes.

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

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.

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

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 9º y 14 de la Ley y 6º 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 8º 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)

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

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 9º del Decreto Nº 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 8º 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 9º 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.

3 JURISPRUDENCIA

CRÉDITO FISCAL SOBRE BIENES CORPORALES

(SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO)⁷

“Respecto a lo anterior estima esta Sala que no le asiste razón a la recurrente, y que el artículo 21 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta no es contrario a la Ley, por las siguientes razones: si bien es cierto que existen bienes corporales e incorporeales, tal como lo alega la empresa, también lo es que el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el párrafo transcrito por la empresa, se refiere a los primeros y no a los otros, toda vez que establece la procedencia del crédito fiscal en el caso de mercancías que se incorporen físicamente en la elaboración de los mismos, lo cual no es posible que ocurra con los bienes inmateriales o incorporeales. Es criterio de este Tribunal que igualmente al regular la procedencia del crédito por el impuesto pagado en la adquisición de maquinaria y equipo que se destinen directamente para producir bienes exentos, se refiere a bienes materiales o corporales, toda vez que la disposición legal dice: "así como sobre la maquinaria y equipo que se destinen directamente para producir los bienes indicados, y según quedó expuesto, tales bienes solo pueden ser bienes corporales, y nunca derechos como lo pretende la interesada. Además de lo anterior, tal interpretación es la correcta, lógica y procedente de acuerdo con todo el texto de la ley, la que cuando regula algo referente a la prestación de los servicios, los designa expresamente como servicios, y nunca los incluye en el concepto de bienes, además de que, como bien lo expresa la Dirección a quo en la resolución recurrida, "el pretender hacerse valer un crédito contra la no existencia de impuesto es totalmente improcedente." De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de referida cita, el crédito fiscal está conformado por el impuesto pagado por compras e importaciones de mercancías que se destinan a la venta, en el sentido definido en el artículo 2 de la misma Ley, que entiende por venta, entre otras: "la prestación de los servicios a que se refiere el artículo anterior", o sea los servicios gravados definidos en el artículo 1, además de las mercancías que se incorporen físicamente en la elaboración de bienes exentos, y la maquinaria y equipo que se destine directamente para producir tales bienes, que como se dijo anteriormente, se trata de bienes corporales y no incluye a los servicios. Así las cosas procede confirmar la resolución recurrida en cuanto a este ajuste se refiere.

(...)

En relación con lo anterior, estima esta Sala que en nada afecta ni lesiona a la empresa ni al Fisco la forma en que se efectuó el ajuste, toda vez que en los casos en que se da el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, 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 (artículo 17 párrafo último del Reglamento) de suerte que es exactamente lo mismo que se deniegue el crédito o que se aumente el débito fiscal, por un monto idéntico, razón por la cual estima el Tribunal que procede asimismo confirmar lo resuelto en cuanto a este ajuste se refiere.”

Inicialmente debemos indicar que el concepto de bienes debe abarcar aquellos activos que sean utilizados directamente en el proceso productivo, tal y como se establece expresamente en el artículo 14, párrafo tercero y 21, inciso c), de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y su Reglamento, respectivamente . Es claro que con la modificación realizada, se ha ampliado el concepto que se tenía de “maquinaria e insumos”, de manera que se alcance a otros activos utilizados por la empresa, en el proceso de producción del bien o la prestación de servicios gravados.”

RECONOCIMIENTO DEL CRÉDITO FISCAL⁸

(SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO)

"En lo que se refiere a la otra manifestación del recurrente en cuanto a que no se le aceptan los créditos sobre compras para efectos del impuesto sobre las ventas, no obstante que para efectos del Impuesto sobre la Renta sí se le reconocen las compras gravadas, estima esta Sala que como bien lo analiza la Dirección a quo en la resolución en que conoce del recurso de revocatoria, el crédito fiscal debe estar respaldado por facturas o comprobantes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, acorde con lo establecido en el artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, y solo se reconocerá si aparece por separado en las facturas de compras o comprobantes debidamente autorizados, según artículo 21 del Reglamento a dicha Ley, de manera que si el recurrente no tiene comprobantes que respalden dichos créditos, no es posible concederles los mismos."

SALDOS A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

(SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO)⁹

"[...] Ahora bien, el Tribunal interpreta dicha resolución para el caso particular, en el sentido de que de conformidad con el artículo 16 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, en casos tan particulares como el presente cuando la diferencia entre débito y el crédito fiscal, sea a favor del contribuyente, el saldo se transferirá al mes o meses siguientes y sumara al crédito fiscal originado por las adquisiciones efectuadas en esos meses. Si por circunstancias especiales, como el caso de análisis, no se originan débitos fiscales suficientes para absorber la totalidad de su crédito fiscal, este tendrá derecho a utilizarlo en la forma prevista en el artículo 45 del Código Tributario. Aclarando ahora que de acuerdo con la citada disposición legal y siguientes, la interesada puede solicitar compensación con otros impuestos adeudados a esa Administración Tributaria y en caso de persistir créditos a su favor, podrá solicitar su devolución, siguiendo los trámites y procedimientos establecidos en la Ley y Reglamento [...]"

(SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO)¹⁰

"En particular se considera que ha existido un pago debido en los siguientes casos: a) (...) b) Cuando se ha soportado la traslación jurídica o cobro en el impuesto general sobre las ventas o en el impuesto selectivo de consumo. En estos casos, el

derecho a compensar u obtener la devolución está condicionada a que, de acuerdo con la normativa de dichos impuestos, se genere derecho a crédito y éste no deba ser ejercido a través de la deducción, o acreditación al interno del impuesto. En el impuesto general sobre las ventas, se entenderá que estos requisitos se dan cuando, por circunstancias especiales, el sujeto pasivo no genere impuesto suficiente para hacer uso del crédito en los próximos tres meses, de conformidad con el artículo 16 de la ley del Impuesto General sobre las Ventas. Por circunstancias especiales deberá entenderse las siguientes: a) (....), b) la exportación de mercancías" Tomando en cuenta lo anterior y dada la forma de recaudación de este impuesto, no es necesario que el expendedor de este tipo de mercancías cuente con una autorización de la Dirección General para vender la mercancía con el impuesto incluido, para que omita dicho desglose en su factura. Y basados en ese argumento no es posible rechazar la devolución del crédito fiscal correspondiente."

CRÉDITOS FISCALES Y BENEFICIOS FISCALES

(SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO)¹¹

UNICO. Estima esta Sala que los fundamentos utilizado por la Administración Tributación para denegar el reconocimiento de créditos fiscales por aplicación del Incentivo al Desarrollo Industrial, resultan ajustados a derecho y al merito de los autos, por corresponder a una correcta aplicación de la normativa tributaria relacionada con el tema de los créditos fiscales impropios, por lo que se impone confirmar el oficio recurrido en todos sus extremos. Sobre el tema referido, este Tribunal, en forma reiterada se ha pronunciado sobre la improcedencia de tales reconocimientos, así; además del fallo No 227-99 de las diez horas del 7 de Julio de 1999, citado en oficio impugnado, posteriormente mediante Resolución No 492-P-2000 de las 12 horas del 1 de noviembre del 2000, con amplitud de razonamientos, se expuso lo siguiente : " En lo que respecta a la solicitud que hace la empresa recurrente, de que se considere que "los créditos por reinversión de utilidades de la Ley 7017, en exceso del impuesto de utilidades del período fiscal respectivo, constituyen saldos a favor compensables", que en su criterio constituyen un derecho subjetivo a utilizarlos como el saldo a favor, considera esta Sala que dicha petición debe ser rechazada por improcedente, debido a que carece de asidero jurídico y más bien responde a una errónea interpretación que de la norma tributaria hace la petente.

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

Extremo petitorio que este Tribunal, ya en Resolución N° 227-99 de las diez horas del siete de julio de ese año, entre otras, al resolver idéntica petición a la empresa aquí recurrente, señaló lo siguiente: ...“Esta Sala estima, que la naturaleza jurídica del beneficio fiscal que prevé el inciso 5 del artículo 7 del anexo 3 de la Ley N° 7017, si bien es cierto en forma reiterada se le ha identificado como un “Crédito Fiscal”, ello corresponde a la similitud terminológica que se hace con aquellos créditos fiscales que se generan en la liquidación de los impuestos indirectos, donde para el nacimiento de la obligación tributaria, se ha dado un desembolso o pago de impuestos por parte del contribuyente, como en el Impuesto General sobre las Ventas y en el Impuesto Selectivo de Consumo, que en forma expresa establecen los artículos 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y artículo 14 de la Ley de Consolidación de Impuesto Selectivo de Consumo, pero que tienen una connotación jurídica tributaria muy diferente al Incentivo que nos ocupa.

La norma que establece el beneficio de análisis dice: “Previo recomendación de la Autoridad Administrativa se podrán considerar como parte del pago del Impuesto sobre la Renta los porcentajes especificados en el Reglamento” (el subrayado no es del original), es decir el monto aprobado por reinversión, se convierte en una modalidad de pago del Impuesto que deba cancelar el contribuyente Industrial, por las actividades lucrativas que realice en el ejercicio fiscal, que se aplica directamente al impuesto determinado, pero que no guarda ninguna relación con impuestos que haya cancelado el contribuyente. La ratio iuris de este tipo de beneficios Fiscales, como lo es también el Incentivo a la actividad Turística previsto en el artículo 11 de la Ley N° 6999 -hoy derogado-, o el Incentivo a la Actividad Forestal previsto en la Ley Forestal, obedecen a la necesidad del Estado de estimular ciertas áreas de la Economía, por medio de la inversión de dineros que hagan los contribuyentes en esas áreas que se consideran poco desarrolladas, recibiendo a cambio la reducción o en algunos casos la eliminación total del monto del Impuesto sobre la Renta a su cargo en el período fiscal, de tal forma que en esos casos, no existe ninguna relación de causalidad entre los Incentivos a aplicar y la determinación del tributo, al punto que el quantum de la obligación tributaria, se determina independientemente del monto que disponga el contribuyente como Incentivo Fiscal, y su utilización se hará en forma posterior a la determinación del tributo, como una forma de pago del mismo. Además, debe tomarse en cuenta para los efectos de lo solicitado, que el Reglamento a la Ley de Incentivos para la Producción Industrial, Decreto Ejecutivo N° 17301-MIEM de 28 de noviembre de 1986 y sus reformas, expresa y claramente establece en su artículo 45 que “Los créditos al

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

Impuesto sobre la Renta por concepto de lo establecido en el numeral 5 , artículo 7 de la Ley serán aplicables en el período fiscal en que hayan sido realizadas las respectivas inversiones...". Estima el Tribunal, interpretando la mens legislatoris y el principio de la sana critica racional y los principios que sobre la interpretación ha establecido la doctrina, las normas no deben interpretarse conforme a la desnuda literalidad de sus vocablos, ni seguir rígidas pautas gramaticales, -como lo pretende la recurrente- sino computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan. En la indagación del sentido jurídico de la ley, si bien no cabe prescindir de sus palabras, tampoco corresponde atenerse rigurosamente a ellas, cuando una interpretación razonable y sistemática de sus conceptos así lo requiera. La intención del legislador no debe ser obviada por las posibles interpretaciones técnicas de su instrumentación legal; siendo función de los jueces, en cuanto órgano de aplicación del ordenamiento jurídico vigente, determinar la versión técnicamente elaborada de la norma aplicada al caso, debiendo establecer, cuando fuere necesario, el sentido jurídico de la ley, aunque éste resulte distinto de la acepción semántica o vulgar. La interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta, que responda a su espíritu, y para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos. Si la exégesis de las leyes impositivas a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen tributario y de los principios que los informan, con miras a determinar la voluntad legislativa, no resultara decisiva, entonces cabe recurrir a los principios del derecho común en carácter supletorio posterior. De acuerdo con los criterios de interpretación antes indicados, el Tribunal interpreta que cuando la Ley y el Reglamento que norma la materia literalmente se refiere a créditos al impuesto sobre la renta, trata a lo que alguna parte de la doctrina ha denominado como créditos impropios al igual que lo hace con otros institutos del Derecho Tributario, por ejemplo en relación a sanciones y con respecto al Principio de Irretroactividad, denominándolos según el caso, como créditos impropios, sanciones impropias, irretroactividad impropia, esta última también denominada pseudo retroactividad, partiendo de la base o del presupuesto que si bien en la disposición legal se les denomina literal y gramaticalmente como tales en el fondo, interpretando correctamente la ley con los criterios técnicos indicados, se trata de figuras distintas y en consecuencia no gozan del tratamiento jurídico que la ley que norma la materia señala para aquellos institutos propiamente entendidos como tales. Es evidente que los créditos a que se refiere el artículo 5 inciso 7 de la ley citada, contiene un

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

crédito fiscal impropio en el tanto que opera como tal a efecto de compensar parcialmente el impuesto resultante, pero en lo demás el mismo no se ajusta a la figura de tal instituto puesto que, se está en presencia simplemente de un beneficio fiscal concedido por la ley para incentivar la inversión en bienes de capital, lo cual se cumple plenamente con el uso de tal beneficio en cada uno de los períodos y por los porcentajes autorizados por el órgano competente. En estos casos, en modo alguno podría interpretarse válida y legalmente que se esté en presencia de un verdadero crédito fiscal, el cual para que se opere debe necesariamente originarse en sumas de dinero que los contribuyentes hayan enterado al Estado sin que las mismas hayan sido compensadas o repetidas a favor del contribuyente, es claro que en estos casos desde luego que éste tendría el derecho a aplicar dicho crédito, no solo a los impuestos de renta en los períodos subsiguientes a cargo de la contribuyente, sino a aplicarlos a cualquier otro tributo administrado por la misma Administración Tributaria, pues de lo contrario se estaría en presencia de un enriquecimiento incausado por parte del Estado. Tratándose del caso de autos, la situación anterior no se da, puesto que el contribuyente no ha cancelado suma alguna por tributos incausados, sino que por el contrario lo que ha hecho es aplicar un beneficio fiscal concedido por la ley para el estímulo de las actividades industriales, en este caso la ley utiliza el término crédito como una forma de compensar y eximir en consecuencia parcial o totalmente, según el caso, la obligación tributaria, sin que de manera alguna pudiere interpretarse en este caso que se está en presencia de un verdadero crédito fiscal, por cuanto como se dijo anteriormente, el mismo no tiene su origen en pago de un impuesto incausado sino mas bien en un beneficio fiscal concedido por la ley y reglamento que norma la materia. Estima igualmente el Tribunal, que los argumentos expuestos por la recurrente contienen un sofisma legal, al pretender equiparar estos incentivos a las retenciones anticipadas del impuesto de renta en donde se opera un pago a cuenta del contribuyente, puesto que en estos casos efectivamente sí se ha cancelado por éste sumas de dinero a favor del Estado en cuyo caso lógicamente resulta procedente el crédito como una forma de extinguir la obligación tributaria, razón por la cual si resultare un crédito mayor al débito resultante, podría el interesado repetir lo pagado o en su caso aplicarlo a otros tributos administrados por aquel mismo recaudador. Profundizando sobre el tema, la Ley de Impuesto sobre la Renta en Costa Rica grava la renta producto constituida por el conjunto de ingresos gravables obtenidos por empresas, actividades o negocios desarrollados en el país, una vez deducidos todos los gastos necesarios para obtener aquellos ingresos gravables, así como otras erogaciones que a juicio del legislador puedan ser sustraídas de aquellos ingresos, durante un período fiscal. De

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

acuerdo con el artículo 4 de la ley que norma la materia, el período de impuesto es de un año, contado a partir del primero de octubre de cada año. De esta manera, tenemos que el tiempo juega un papel integrante en la estructura del hecho generador para verificar el momento de su ocurrencia. Desde el punto de vista de la temporalidad de la estructura del hecho generador, éste admite la siguiente clasificación: 1.- Hechos generadores instantáneos, periódicos o duraderos y complejos: a) Hechos generadores instantáneos o singulares: Son los que ocurren en un determinado momento del tiempo y cada vez dan lugar a una obligación tributaria autónoma. El nacimiento de la obligación coincide con la existencia del elemento material del hecho; b) Hechos generadores periódicos o duraderos: Son aquellos que se desarrollan durante un período de tiempo. Puede ser que se agoten en un período o que supongan una reiteración periódica de hechos considerados en su conjunto; c) Hechos generadores complejos: Están formados por una multiplicidad de hechos. La obligación nace al momento en que están integrados todos los hechos constitutivos del hecho generador. Determinación en el tiempo de la ley tributaria a que está sometida la obligación tributaria. Precisar el momento en que ocurre el hecho generador reviste importancia no solo para saber cuándo nace la obligación tributaria, sino que también interesa para determinar el régimen jurídico o la ley que regirá a ésta. Esa ley no es otra que la que esté vigente al nacer la obligación tributaria y bajo cuyas prescripciones estará sometida ésta. De tal modo que será dicha ley la que debe aplicarse a la materia imponible, alícuota, exenciones, etc. Tratándose del Impuesto sobre la Renta, es evidente que se está en presencia de un hecho generador complejo, constituido por una multiplicidad de hechos ocurridos a lo largo de la totalidad de todo un año fiscal y por los ingresos, deducciones ocurridas durante ese lapso. La jurisprudencia, tanto de este Tribunal como de los órganos jurisdiccionales, ha señalado la independencia y autonomía de cada período fiscal, de manera que tanto los ingresos como los gastos y deducciones se imputan, necesaria e invariablemente, en las fechas y oportunidades en que los mismos se generen o causen, estableciéndose prohibición a la posibilidad de deducir o acreditar tanto gastos como ingresos, a otros períodos fiscales distintos. Excepcionalmente y tratándose de actividades agrícolas o industriales, se permite en forma expresa y categórica que los contribuyentes que hayan operado en forma deficitaria puedan deducir en forma diferida, en períodos siguientes y en forma proporcional, aquellas pérdidas de períodos anteriores. En este caso, la jurisprudencia ha establecido que si la deducción de dichas pérdidas o quebrantos sobrepasa en forma diferida al monto de los ingresos correspondientes a cada uno de aquellos períodos contra los cuales se pretenda hacer valer la deducción correspondiente, la misma queda agotada en cada uno de

esos períodos sin que sea posible extender a otros períodos, saldo alguno a favor del contribuyente. Lo anterior obedece precisamente al principio de la independencia y autonomía que debe existir con respecto a los períodos fiscales de renta. Tratándose propiamente de este tipo de incentivos tributarios para el desarrollo en Costa Rica aparecen como figura novedosa en la Ley Forestal, cuando se han suscrito contratos forestales con el Estado. Originalmente la Procuraduría General de la República, mantuvo el criterio de que las inversiones realizadas en estas actividades eran deducibles de la base imponible y no directamente del impuesto, modificándose posteriormente dicho criterio, permitiéndose que las mismas operaran no como una deducción sino como un beneficio tributario aplicable al impuesto directamente. Posteriormente se establece, en el artículo 11 de la Ley de Incentivos Turísticos, la figura del crédito tributario, aplicable directamente sobre el Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, la Ley de Impuesto sobre las Ventas y la Ley del Selectivo de Consumo, por el contrario regulan en forma concreta, específica y detallada el instituto del crédito tributario, al disponerse que los contribuyentes que hayan pagado impuesto de ventas o selectivo de consumo en la adquisición o importación de artículos, mercancías o materias primas, tienen derecho a un crédito tributario, por cuanto se estima que los mismos obedecen a impuestos pagados o cancelados en una etapa del proceso de comercialización, el cual concluye con la venta que en definitiva se haga al consumidor final, por lo que en esas condiciones los dineros cancelados obedecen a una operación traslativa de dominio intermedia, que concluye con la última adquisición que en definitiva haga el destinatario del impuesto, por lo que en esas condiciones los dineros desembolsados superiores al débito fiscal constituyen un crédito tributario, el cual teóricamente podría ser aplicado no solo a estos impuestos sino a otros administrados por aquel ente recaudador. Los beneficios consagrados en la Ley de Incentivos a la Producción Industrial, tienen como función primordial servir como abonos o instrumentos de pago de débitos de los beneficiarios, por los referidos conceptos y dicho incentivo alcanza aquellos productos, materias, equipos o actividades, generalmente no tradicionales, que el legislador ha considerado oportuno y conveniente incentivar para los intereses del país, otorgándoles este tipo de beneficios, con el fin de hacerlos competitivos en el mercado mundial, por lo que generalmente se excluyen de estos beneficios a las actividades tradicionales. En este orden de ideas y para el caso que nos interesa, la Ley de Incentivos a la Producción Industrial dispone que, previa recomendación de la autoridad administrativa, se podrán considerar, como parte del pago del Impuesto sobre la Renta, los porcentajes especificados en el Reglamento...Es evidente que en estos casos, atendiendo a la autonomía e independencia de los períodos fiscales como se ha indicado anteriormente, aplicado

el beneficio citado al respectivo período fiscal, el mismo se agota en forma automática, independientemente de que exista o no saldo a favor alguno, puesto que el mismo no constituye un crédito tributario propiamente dicho -como aquí se expone-, sino una forma de compensar y extinguir la obligación tributaria originada en un período fiscal determinado. De acogerse la tesis del contribuyente se estaría dando connotaciones especiales y por medio de una interpretación se estaría permitiendo la extinción de otras obligaciones tributarias originadas en hechos generadores distintos, situación contraria a lo querido por el legislador y plasmado en los artículos 7 inciso 5, anexo 3 de la Ley N° 7017, artículo 5° del Código Tributario y 121 inciso 13 de la Constitución Política, que establecen el Principio de Reserva de Ley en esta materia. Tómese en cuenta que la ley específica y aplicable al caso concreto, tal como se transcribió en forma parcial y en lo conducente, no indica en forma clara, indubitable y específica que se trate de un crédito fiscal, sino por el contrario, que el beneficio citado se pueda considerar como parte del pago del impuesto causado durante el período fiscal, por lo que en consecuencia el exégeta tributario no puede extender dichos beneficios a los términos que en concreto el legislador no ha establecido. Finalmente se estima, que tratándose de este tipo de beneficios o exoneraciones que quiebran el principio general del Poder Tributario del Estado, que establece la obligación de todos los ciudadanos de contribuir a las cargas públicas, las normas tributarias, tratándose de beneficios y ventajas solo pueden aplicarse en aquellos casos en que en forma expresa el legislador así lo ha establecido en su beneficio, no siendo posible, por vía analógica, extenderlo a otras situaciones como lo pretende la parte interesada. En el caso de autos la ley establece, como se dijo anteriormente, una forma de extinción de la obligación tributaria, mediante la aplicación de un beneficio circunscrito a un aspecto temporal y material cual es el período del año fiscal y relacionado con la actividad industrial, de manera tal que si aquel beneficio compensa totalmente la obligación tributaria, ésta se extingue únicamente para ese período fiscal, sin que pueda pretenderse válida y legalmente saldo alguno a su favor para ese u otro período por las circunstancias en que se estableció el beneficio indicado”.

CONSULTAS A LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA

CRÉDITO FISCAL SERVICIOS AFECTOS AL IMPUESTO SOBRE LA VENTA

(DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA)¹²

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

"[...] esta Dirección General le indica, que de conformidad con el principio de legalidad contemplado en los artículos 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública, los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad y están obligados a cumplir los deberes que la ley impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella; es decir, sólo podrán realizar aquellos actos que el ordenamiento jurídico establezca. En consecuencia, si la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, N° 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, en su artículo 1°, inciso n), indica que los "servicios de correduría de bienes raíces" se encuentran gravados con el impuesto de ventas, los funcionarios públicos están en la obligación de realizar los trámites correspondientes a fin de que los sujetos pasivos, que realicen el citado servicio, estén inscritos como contribuyentes en los registros que al efecto lleva la Administración Tributaria, y contribuyen con el pago de sus impuestos.

En relación con la segunda parte de la nota, sobre los "créditos fiscales", este Despacho le indica, que de conformidad con los artículos 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas citado, y 21 de su Reglamento, los corredores de bienes raíces tienen derecho a aplicar como créditos fiscales, el impuesto de ventas pagado por concepto de aquellos bienes que son directamente utilizados en la prestación de servicios gravados, como es el caso de los corredores de bienes raíces. En ese sentido, y atendiendo a los ejemplos citados en la consulta, esta Dirección General le señala lo siguiente:

a) Gasolina: éste rubro no se encuentra gravado con el Impuesto General sobre las Ventas, por tanto no procede aplicarse ningún crédito fiscal.

b) Teléfono y fax, suministros de oficina, publicidad: si procede acreditarse el impuesto de ventas cancelado por la adquisición de la citada mercancía, siempre y cuando sea utilizada única y exclusivamente para generar los ingresos por la prestación de los servicios de correduría de bienes raíces.

c) Internet: sobre éste tipo de gasto, sino se cobra el impuesto de ventas no tendrá derecho a su aplicación como crédito. Además, debe tener claro el contribuyente, que Internet se usa directamente con la obtención de ingresos gravables, no permitiendo el eventual crédito fiscal en el uso de Internet para aspectos familiares o para otros fines diferentes del servicio de correduría.

d)Gastos de representación y viáticos: la aceptación del crédito fiscal estaría condicionado solamente en aquellos desembolsos que sirvieron al corredor para concretar un negocio de compra y venta, no así, en aquellos gastos que son de recreación, paseo u otro, no relacionado con la obtención de ingresos por servicios de correduría.

Es importante indicar, que de conformidad con el artículo 21 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas citado, el crédito fiscal solo se reconocerá si el impuesto aparece por separado en las citadas facturas de compra o comprobantes debidamente autorizados.

Además, se reitera el hecho de que la aceptación del impuesto de ventas cancelado o pagado en los gastos en que incurra el corredor de bienes raíces, sólo y únicamente se aceptarán si son utilizados directamente en la obtención de servicios gravados, es decir, deben incidir directamente en la prestación de los servicios de correduría de bienes raíces.”

CRÉDITO FISCAL SOBRE PÓLIZAS DE SEGUROS QUE PROTEGEN BIENES INMUEBLES

(DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA)¹³

En el caso del Impuesto General sobre las Ventas pagado sobre las pólizas de seguros que protegen bienes inmuebles, no podría en primer momento excluirse de la aplicación del crédito fiscal, sino debe someterse a consideración si éstos tiene una relación directa con la producción del bien, tal es el caso, por ejemplo, de las pólizas que cubren una plantación (sic) o aquellas que aseguran los recursos naturales sujetos a explotación económica.

En el caso concreto del terreno, igualmente habrá que determinar su relación directa con la producción y si la cobertura de la póliza de seguro se da no solo sobre el producto en sí, sino que

cubre además el terreno sobre el cual se desarrolla el proyecto. Véase a manera de ejemplo, una actividad de "criadero de peces a través de piletas", en la cual se determina que la cobertura de la póliza se realiza para proteger no solo la reproducción de peces, sino el terreno mismo, sobre el cual se ubica dicho criadero; concretamente, en este caso sí habría una utilización directa del inmueble con la producción del bien.

Por lo anterior, debe indicarse que para aquellos casos, en los cuales la póliza de seguro se contrate por el contribuyente, para cubrir un bien o activo, lo determinante para considerar la procedencia del crédito fiscal, es que los activos que protegen tales seguros, estén directamente relacionado con la producción del bien o de los servicios gravados, sin importar que se trate de un bien mueble o inmueble.

En conclusión, sí procede la aplicación del crédito fiscal para bienes muebles o inmuebles, siempre que se cumpla con la condición de que ese activo sea utilizado en forma directa en la producción."

NO PROCEDENCIA DEL CRÉDITO FISCAL

(DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DIRECTA)¹⁴

"[...] No procede crédito fiscal por el impuesto sobre las ventas sobre el plywood importado, pagado a nivel de aduana, cuando éste sea exportado sin transformación, en razón de que el procedimiento de recaudación del impuesto previsto en el artículo 11, no reconoce el derecho al crédito, a menos que sea objeto de incorporación en la fabricación de productos gravados o exentos. Tampoco es procedente la devolución de dicho tributo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 43 del Código de normas y procedimientos Tributarios, porque precisamente el procedimiento de rcaudación a nivel de aduana no genera del derecho de crédito. De ahí que considera esta Dirección General que el citado tributo formará parte del costo, caundo el producto es comercializado, dentro del mercado local o exportado, sin transformación [...]"

PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

CONCEPTO DE DÉBITO Y CRÉDITO FISCAL

(PRONUNCIAMIENTO DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA)¹⁵

En cuanto al fondo de la consulta, valga decir que el artículo 14 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas y 21 de su Reglamento establecen el procedimiento para el pago del impuesto sobre las ventas a la Administración Tributaria del Estado, según el cual el impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal. Entendiendo por débito fiscal, el monto resultante de aplicar la tarifa del impuesto al total de las ventas gravadas, y por crédito fiscal la suma del impuesto de ventas realmente pagado por el contribuyente en las compras, importaciones o internaciones, que realice durante el mes correspondiente por concepto de adquisición de materias primas que se incorporen físicamente en la elaboración de bienes exentos del pago del impuesto, así como sobre la maquinaria y equipo que se destine directamente para producir los bienes indicados, o que se incorporen físicamente en la producción de bienes que se exporten exentos o no del pago del tributo. No obstante, es lo cierto, que entratándose del impuesto establecido en el artículo 38 del Código de Minería, tal procedimiento no resulta aplicable, ya que si analizamos detenidamente lo concerniente a la determinación de la base imponible del tributo establecido en el artículo 38, advertimos que el legislador fue preciso al fijar como base de cálculo, el monto total del impuesto de ventas generado por la venta de metros cúbicos de arena, piedra y los derivados de éstos; lo cual implica que la base imponible estaría constituida por el monto del impuesto generado por operaciones gravadas según la venta de metros cúbicos de arena, piedra y derivados de éstos. Es decir, que el cálculo del impuesto que corresponde a la entidad municipal, debe practicarse antes de proceder a la liquidación del impuesto neto a pagar según el procedimiento establecido en los artículos 14 de la Ley y 21 de su Reglamento.

FUENTES CITADAS

- 1 **PÉREZ Barrientos Freddy Nelson.** El impuesto General sobre las ventas. Tesis para optar por el grado de Licenciado en Derecho. San José. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. 1986.p.1.2.
- 2 **TRISTIAN Orlich Marco Vinicio.** El impuesto sobre las ventas en Costa Rica. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. San José. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. 1970.p. 51.52.
- 3 **WONG On María Gabriela.** Créditos Fiscales como Incentivo Estatal. Tesis para optar por el grado de Licenciado en Derecho. San José. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. 1998.p.108.110.
- 4 **WONG On María Gabriela.** Créditos Fiscales como Incentivo Estatal. Tesis para optar por el grado de Licenciado en Derecho. San José. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. 1998.p.108.110.
- 5 **LEY 6826.** LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS, Costa Rica de ocho de noviembre de mil novecientos ochenta y dos.
- 6 **DECRETO N°14082.** REGLAMENTO DE LA LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS. Costa Rica, de veintinueve de noviembre de mil novecientos ochenta y dos.
- 7 **SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.** Resolución N°249-94, de las catorce horas del veintinueve de julio de mil novecientos noventa y cuatro.
- 8 **SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.** Resolución N° 141/2001, de las diez horas del veintiuno de mayo del dos mil uno.
- 9 **SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.** Resolución No. 111-2004, de las catorce horas del veintidós de abril del dos mil cuatro.
- 10 **SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.** Resolución No. 500-2005, de las ocho horas del primero de noviembre del dos mil

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

cinco.

11 SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. Resolución No.44-2004, de las quince horas del día veinte de Enero del dos mil cuatro.

12 DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACIÓN. Colsulta Administrativa N°1653 , San José, de 10 de Octubre de 2005.

13 DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACIÓN. Colsulta Administrativa N°492, San José, de 19 de junio del 2002.

14 DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACIÓN. Colsulta Administrativa N°695 , San José, de 3 DE Mayo de 2005.

15 PRONUNCIAMIENTO DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. CONCLTA n°C-330-2003, de 16 de octubre de 2003.