

Boletín Informativo DIGESTO TRIBUTARIO



Dirección Normativa

La Dirección Normativa, por medio de la Subdirección del Digesto Tributario, informa que durante el mes de MARZO 2020 se procedió a colocar en el Centro Electrónico del Digesto Tributario, los documentos que aquí se detallan. Estos documentos sólo se podrán consultar en forma integral, incluyendo las partes, en la INTRANET.

**Elaborado por: Ivannia
Orozco Bastos**

**Revisado y autorizado
por: Marvin A. Guzmán
Granados**

San José, Costa Rica

Misión y Visión del Boletín Electrónico del Digesto Tributario.

Misión:

El Boletín Informativo Digesto Tributario, procura ser un medio formal de información jurídica tributaria en el ámbito del Derecho Tributario y de la ciencia Contable, para lo cual resume aquellos documentos jurídicos que mes a mes son publicados en el Módulo de Hacienda del Sistema Costarricense de Información Jurídica y que se generan en la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo.

Visión:

Ser un Boletín Informativo de obligada consulta, por la publicación de documentos jurídicos del ámbito tributario que pone a disposición la Dirección General de Tributación, cuyo fin es cumplir con el derecho a la información que tiene el contribuyente.

PRESENTACIÓN

Cada uno de los documentos publicados, están vinculados directamente con la [dirección electrónica de internet](#), de manera que no solo el usuario interno pueda acceder al Boletín Informativo, sino que por el contrario, el mismo pueda ser divulgado al usuario externo también, en aras de promover el derecho a la información y el principio de publicidad que consagra el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en sus artículos 101 y 173, en concordancia con el 73 del Reglamento de Procedimiento Tributario, sin que ello contravenga el principio de confidencialidad del numeral 117 del Código de previa cita.

Este es un servicio de la Subdirección del Digesto Tributario de la Dirección Normativa, tendiente a dar a conocer el trabajo que diariamente se realiza en esta Subdirección y a la vez, mantenerlos actualizados sobre los documentos que se generan en la Dirección General de Tributación y sus dependencias, así como del Tribunal Fiscal Administrativo y las resoluciones de alcance general emanadas de la Dirección General de Hacienda, debidamente publicadas en el Diario Oficial La Gaceta.

Se invita a los usuarios del Centro Electrónico del Digesto Tributario, a revisar las diferentes secciones que conforman el sistema, debido a que con regularidad se incluyen documentos de interés tributario, estas secciones son: [Criterio institucional](#), [Documentos recomendados](#) y [Normativa y jurisprudencia tributaria recomendada](#)

En los casos en que los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo hayan sido revocados, revocados parcialmente, anulados o anulados parcialmente, se hará la indicación respectiva en el documento, para que los usuarios puedan revisar la información de su interés. Igual procedimiento se hará con los oficios, resoluciones, criterios institucionales y directrices emitidas por la Dirección General de Tributación y sus dependencias o bien las resoluciones de la Dirección General de Hacienda, a los cuales se les hará la indicación de “**No vigente**” o “**Modificado**” y en el apartado de “**Observaciones**”, se anotará alguna referencia relacionada con el documento publicado.

En el apartado del “**Extracto**” de cada documento, se anotan un número importante de palabras o frases clave a las indicadas en el ítem de “**Descriptor y Restrictores**”, con el fin de agilizar el procedimiento de búsqueda de temas o términos sobre algún asunto en específico de necesidad del usuario.

El Boletín Informativo se encuentra estructurado en cinco secciones. La primera de ellas y que hemos denominado como **“DOCUMENTOS PUBLICADOS EN EL CENTRO ELECTRÓNICO DEL DIGESTO TRIBUTARIO”**, corresponde al listado con su respectivo vínculo en la INTERNET, de cada uno de los documentos jurídicos que durante el mes fueron debidamente publicados en el Centro Electrónico del Digesto Tributario, a saber: fallos del Tribunal Fiscal Administrativo; Oficios de la Dirección General de Tributación (en adelante DGT) relacionados con consultas a la luz del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios o de sus dependencias funcionales; Directrices de la DGT y/o de las Direcciones internas; Resoluciones de la DGT y de la Dirección General de Hacienda (en adelante DGH); Criterios Institucionales de la DGT; entre otros. Una segunda sección que hemos nombrado **“RECOMENDACIÓN DE LECTURAS”**, por medio de la cual se están recomendando los documentos del mes que la Subdirección del Digesto Tributario considera oportuno dar una lectura especial para su análisis y por la relevancia del tema tratado. Mientras que la tercera sección **“DOCUMENTO JURÍDICO DEL MES”**, corresponde a alguno de los documentos jurídicos publicados durante el mes que merezca destacarse de manera particular. Una cuarta llamada **“SENTENCIA DEL MES”**, que incluye una sentencia judicial emitida por alguna de las secciones de los Tribunales Contenciosos Administrativos y Civiles de Hacienda, de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia o incluso de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia y, cuya discusión esté relacionada directamente con la materia tributaria, aunque pueda no corresponder al mes del Boletín que aquí se edita pero de la cual se tiene o tuvo conocimiento y amerite su publicidad por este medio. Y por último, una quinta sección que muestra aquellos documentos que durante el mes del boletín, fueron emitidos por el Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación. Órgano especializado en materia de bienes inmuebles.

PRIMERA SECCIÓN

DOCUMENTOS PUBLICADOS EN EL CENTRO ELECTRÓNICO DEL DIGESTO TRIBUTARIO:



Documentos publicados en el mes	Número y fecha del documento publicado	Descriptorios y Restrictores (temas) de búsqueda asignados	Descripción del documento Publicado
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN			
OFICIOS CONSULTAS			
2019			
1	2211 13/12/2019	Factura electrónica. Impuesto sobre el valor agregado: <i>Mercancías en consignación, Ventas en consignación.</i> Inventario tributario: <i>Certificación de Contador Público Autorizado.</i> Renta bruta.	Deben emitirse facturas electrónicas en las ventas en consignación, incluso notas de crédito en la devolución de esas ventas por las mercancías no vendidas y; en igual sentido deben declararse todas las ventas en el Impuesto sobre la Renta. Ver texto .
2	2213 13/12/2019	Impuesto sobre el valor agregado: <i>Servicio de transporte courier.</i> Sistemas informáticos.	Diversas consultas planteadas por una aerolínea, relacionadas con el Acuerdo conocido como Cielos Abiertos y la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, en materia de transporte internacional de pasajeros, carga y correo (exoneraciones y otros). Ver texto .
3	2214 13/12/2019	Factura electrónica. Régimen aduanero de Zonas Francas.	La empresa aunque esté bajo el régimen de zona franca, debe emitir factura electrónica para exportadores, por los servicios prestados y la manufactura de bienes que realiza para su casa matriz. Ver texto .
4	2222 16/12/2019	Impuesto sobre el valor agregado. Impuesto sobre ganancia de capital. Impuesto sobre la renta: <i>Exención.</i>	El Fideicomiso de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, se encuentra exento de los Impuestos sobre la Renta; Ganancias de Capital y Pérdidas y Ganancias de Capital y sobre el Valor Agregado. Ver texto .
5	2223 16/12/2019	Fusión y transformación de sociedades comerciales. Impuesto sobre ganancia de capital: <i>Ganancias de Capital.</i>	En los casos de reorganización empresarial vía fusión, las ganancias de capital que se puedan generar se consideran como no realizadas, es decir, no se da el hecho generador establecido en la ley, además de que se deben mantener los valores históricos de los bienes transmitidos en esa organización. Ver texto .

6	2233 16/12/2019	Declaración jurada tributaria. Impuesto sobre el valor agregado.	Consulta relacionada con el llenado de casillas en la Declaración Jurada del Impuesto sobre el Valor Agregado (D.104-2), en el caso de un importador de vehículos. Ver texto .
2020			
7	4 06/01/2019	Impuesto sobre el valor agregado: <i>Servicios exentos del impuesto.</i>	Los servicios de educación privados, en la modalidad de "Educación Técnica" y, en mecánica de motocicletas y cuadracilos, por contar con la acreditación del INA, se encuentran exentos del IVA. Ver texto .
8	6 07/01/2020	Impuesto sobre remesas al exterior: <i>Activos intangibles, Retención en la fuente, Renta fuente costarricense, Arrendamiento de bienes de capital, Regalías.</i>	El arrendamiento de un intangible de propiedad intelectual utilizado en territorio costarricense y pagado a un no domiciliado, se encuentra gravado con el Impuesto sobre Remesas al exterior (15%) y no, con el Impuesto a las Ganancias de Capital. Ver texto .
9	7 07/01/2020	Impuesto sobre el valor agregado: <i>No sujeción al impuesto, Servicios gravados.</i>	Tratamiento tributario del denominado o conocido "Programa de Millas", a la luz del Impuesto sobre el Valor Agregado. Ver texto .
10	13 09/01/2020	Deberes formales y materiales del contribuyente: <i>Declaración de impuestos, Incumplimiento presentación declaración.</i> Declaración jurada tributaria: <i>Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta D-101.</i> Impuesto sobre el valor agregado. Impuesto sobre la renta: <i>Hecho generador, Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta D-101.</i> Impuesto sobre remesas al exterior: <i>Retención en la fuente.</i>	En razón de constituirse en contribuyente, no existe ninguna norma legal que lo exima del cumplimiento de los deberes formales y materiales de los Impuestos sobre la Renta y del Valor Agregado; así como de retención por los reembolsos que haga a la casa matriz. Ver texto .
11	24 10/01/2020	Impuesto sobre el valor agregado: <i>Hecho generador, Comercio electrónico, Base imponible, Servicios gravados, Transporte remunerado de personas taxis.</i>	El alquiler mensual de los servidores de encriptación y almacenamiento de datos, cuyos servidores se localizan en California, EEUU, los cuales son utilizados por clientes en Costa Rica, están gravados con el IVA. Ver texto .

RESOLUCIONES GENERALES, DGT			
2018			
12	58 03/04/2018	Contribuyente: <i>Contribuyente.</i>	<i>Gran</i> Resolución sobre actualización de criterios para la clasificación de Grandes Contribuyentes Nacionales y Grandes Empresas Territoriales. Ver texto .
RESOLUCIONES GENERALES, DGH			
2020			
13	7 27/01/2020	Exoneración de impuestos. Operaciones con divisas. Sistemas informáticos. Superintendencia General de Entidades Financieras.	Para gozar de la exención para la importación de divisas por parte de entes fiscalizados por la Superintendencia General de Entidades Financieras, se requiere de una autorización genérica de la Dirección General de Hacienda mediante el Sistema EXONET. Ver texto .
14	13 21/02/2020	Administración tributaria. Intereses derivados de la obligación tributaria. Sujeto activo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo de la obligación tributaria.	Se establece en 12.20% la tasa de interés tanto a cargo del sujeto pasivo como a cargo de la Administración Tributaria, de conformidad con lo regulado en los artículos 57 y 58 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el artículo 61 de la Ley General de Aduanas. Ver texto .

SEGUNDA SECCIÓN

RECOMENDACIÓN DE LECTURAS:



Con la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, que modificó integralmente la Ley N° 6826, Impuesto General sobre las Ventas, pasando al Impuesto sobre el Valor Agregado, así como la modificación sustancial a la Ley N° 7092, Impuesto sobre la Renta, pasando al Impuesto sobre los Ingresos y las Utilidades; las Direcciones General de Tributación y General de Hacienda, en aras de la aplicación correcta de la citada Ley N° 9635, han emitido una serie de

instrumentos jurídicos, desde resoluciones de alcance general, hasta la atención de consultas tributarias a la luz del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, caso específico de la Dirección General de Tributación como órgano rector en la atención de las mismas, entre otras. Siendo que para este mes, estos instrumentos jurídicos se resumen en el presente boletín informativo, con su respectivo vínculo en INTERNET. Razón por la cual, la Subdirección de Digesto Tributario se permite en recomendar cada uno de los distintos documentos aquí publicados, toda vez que revisten de vital importancia, sobre todo por lo novedoso de las modificaciones que se realizaron a las citadas leyes y que han sido de alguna manera, interpretadas por las Direcciones de comentario y desarrolladas en otros casos en las diferentes resoluciones también publicadas. Por ello, para el presente mes no se hará la recomendación individual de lecturas.

TERCERA SECCIÓN

DOCUMENTO JURÍDICO DEL MES:



En razón de lo comentado en el apartado anterior, para el presente mes no se hará recomendación individual de lectura.

CUARTA SECCIÓN

SENTENCIA JUDICIAL DEL MES:



Como ya es normal, si bien la presente sentencia pueda no corresponder al mes del Boletín que aquí se edita, de igual forma se pone en conocimiento por este medio, tomando en cuenta que el tema tratado, reviste de importancia vigente. Por ello, se ha escogido la resolución N° 00075-2015-VI¹ de las nueve horas cincuenta y cinco minutos del ocho de

¹ Tomado de Sistema de Jurisprudencia Judicial denominado NEXUS.PJ del Poder Judicial el día 28 de julio de 2020 en la siguiente dirección electrónica: <https://nexuspj.poder-judicial.go.cr/document/sen-1-0034-640221>

mayo de dos mil quince, del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, relacionada con los elementos y/o condiciones que den cumplir los gastos para su deducibilidad, so pena de ser rechazados como deducibles si incumplen al menos con una de las condiciones señaladas por el Tribunal, entre otros.

En ese sentido, el Tribunal Contencioso en lo conducente resolvió lo que a continuación se transcribe parcialmente:

“[...]VII.-

Sobre esquema de deducibilidad, este Tribunal ha señalado, entre otros, en el fallo No. 64-2013-VI de las dieciséis horas del veintitrés de abril del dos mil trece, que el esquema básico del impuesto sobre las utilidades, parte de la base de que la actividad primaria es necesaria para producir riqueza, por ende, todos los rubros que permitan la continuidad de ese quehacer productivo, están dispensados de la base neta de cálculo (canon 12 del Reglamento de la Ley citada, Decreto 18445-H). De ese modo, la deducción de dichas erogaciones del monto de renta bruta determina la renta neta, elemento que el numeral 7 de la Ley No. 7092 entiende como el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. Así, la base imponible del impuesto sobre la renta es precisamente la renta neta, que es en definitiva, la plataforma de cálculo para determinar el quantum del deber del sujeto pasivo. El contenido mismo del concepto aludido da cabida al examen de los gastos deducibles. Como se ha señalado, para establecer la renta neta ha de deducirse de la base bruta los gastos útiles y necesarios para la generación de la utilidad. Ergo, la deducibilidad como fenómeno de reducción de la base de cálculo, encuentra justificación en el vínculo de esas erogaciones, con la generación de rentas gravadas. Visto así, la definición de la procedencia de la deducción, infiere un ejercicio intelectual de la Administración Tributaria, para establecer, cuáles de las aplicadas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria cumplen con esta conexidad. En esta línea, se puede señalar que los gastos deducibles son todos aquellos que coadyuvan en la producción de las utilidades, o bien, en términos más simples, todas aquellas erogaciones que se encuentren vinculadas (por criterio de necesidad y utilidad) con la obtención de rentas gravables. El ordinal 8 de la Ley no. 7092, establece un catálogo, no cerrado, que describe partidas que pueden ser consideradas como un gasto deducible, y en contrapartida de ello, en el canon 9 ibídem, cuales no ostentan esta categorización. Ahora, si bien en criterio de este Tribunal, el sustento medular para determinar la deducibilidad de un determinado gasto es su vinculación con las rentas gravadas, sin embargo, este factor per se no determina ese efecto reductor en la base de cálculo, en la medida en que la misma ley que les da cabida, establece requisitos y condiciones adicionales para su procedencia. El artículo 8 en cuestión señala sobre ese particular: *“La Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo, excepto la del inciso q) siempre que, en conjunto, se cumpla con los siguientes requisitos: 1.- Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley. 2.- Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley. 3.- Que los*

comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el Reglamento de la presente Ley." Al amparo de esa norma, la deducción del gasto se condiciona a que se hayan realizado las retenciones pertinentes en cada caso y el pago del impuesto. Además, la demostración fehaciente de que el gasto se ha producido, tema a acreditar mediante el aporte de los respectivos comprobantes. La trascendencia efectiva y fundamental, inherente a la deducibilidad, estriba en el indispensable e infranqueable marco relacional que debe imperar entre el gasto y su condición de servir como medio para producir rentas gravables, lo que evidentemente, debe ser acreditado mediante los soportes documentales que la ley obliga al contribuyente a llevar, como comprobante y para efectos de orden de sus transacciones. Es este el aspecto principal que permite establecer si un gasto, en tesis de principio y de comprobarse la convergencia de las otras dos situaciones ya señaladas, es o no susceptible de ser aplicado a la base de cálculo. Así se desprende de la finalidad misma del sistema impositivo aludido, que pretende gravar la renta producto, es decir, no la fuente de producción de la riqueza. Así se refleja, por ejemplo, en el otorgamiento de la facultad conferida al Fisco, de rechazar total o parcialmente algunos de los gastos enunciados en el precepto 8 ya citado, cuando los considere excesivos o improcedentes, o bien, y nótese aquí el concepto en desarrollo, cuando "... no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según los estudios fundamentados que realice la Administración." En la misma dirección se aviene el inciso j) de esa misma ley cuando indica que no son deducibles de la renta bruta: "Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de las rentas gravables.", contrario sensu, en tanto satisfaga las exigencias ya mencionadas, si tiene vinculación con la obtención de rentas gravables, y se encuentre acreditado de forma debida, puede ser deducido. En igual sentido el numeral 12 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo No. 18445-H. Sobre este punto, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en el voto No. 492-F-12 de las nueve horas diez minutos del diecinueve de abril de dos mil doce señaló sobre los presupuestos de la deducción: "Al respecto, esta Sala ha mantenido el criterio, de que en tesis de principio, para que una erogación sea calificada como gasto deducible, debe vincularse de manera concreta, a la producción de rentas, en la forma dispuesta por el precepto 7 de la LIR. Debe en consecuencia para ello, establecerse un nexo que permita considerar deducibles los desembolsos provenientes de aquella obligación. Adicionalmente, conforme al principio de la carga de la prueba en materia tributaria, corresponde al contribuyente demostrar la existencia de las circunstancias estipuladas en el inciso a) del canon 8 de la LIR, con el propósito de tener como deducibles ciertos gastos (Voto no. 468 de las 10 horas 45 minutos del 7 de abril de 2011)."

La integración de estos factores permiten establecer que en realidad, el sistema de deducibilidad es uno de naturaleza compleja, orientado en lo fundamental por el ligamen asociativo ya explicitado, y acompañado de la necesidad de haber cumplido la obligación de retener y pagar los tributos que la partida misma exija conforme a la ley, así como del aporte de los comprobantes que lo demuestren, como medios de justificación del gasto en que se ha incurrido. Son elementos concurrentes, de modo que de ausentarse u omitirse uno de ellos, aún cuando se hayan satisfecho los demás, en principio, la deducción es inviable. Conviene indicar además, que únicamente son deducibles del impuesto sobre la renta aquellos gastos originados en el período fiscal correspondiente, de lo que deriva que están sujetos al elemento temporal del impuesto, lo que resulta consustancial a su condición de accesoriedad respecto de aquel. En suma, estas erogaciones deben enmarcarse dentro de las prescripciones contenidas en los artículos 8, inciso 1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas y 12 de su Reglamento, así mismo, los pagados o causados durante el período fiscal correspondiente, deben ser necesarios para producir la renta o conservar

su fuente productora, ya que al no serlo, bien podrían ser denegados. En este sentido puede verse, entre otros, el fallo No. 663-F-06 de las 10 horas 45 minutos del 06 de septiembre del 2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Fijado este marco genérico, de seguido se ingresa al examen de los cargos concretos que se dirimen en esta contienda judicial.

VIII.-[...]”

QUINTA SECCIÓN

DOCUMENTOS ÓRGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA:



Para el presente mes de marzo, no se publicó documento alguno para el Órgano de Normalización Técnica.



(Imagen con fines ilustrativos)