**FORO 1- TEMA CREDITO FISCAL**

Resuma la materia, incluyendo la base legal. Dé una opinión de este oficio y relaciónelo con la materia establecida en los artículos 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y 21 de su REGLAMENTO. La opinión debe ser escrita en letra Time New Roman, LETRA 11 y como mínimo de una página a espacio y medio.

Enviar su respuesta al correo del profesor antes del 19 de junio.

**DGT-358- 2014**

San José, 21 de abril de 2014

|  |  |
| --- | --- |
| Señor  [...] , Apoderado  [...]  S.A.  Presente | **NOTIFICACIONES:** [...] de Escazú, de la [...] , [...] mts. al sur y [...] al este. [...] [...] . Piso. Subsidiariamente las oficinas de [...] , sita en [...] [...] , de la agencia de [...] [...] metros al [...] , [...] , [...] piso y al correo electrónico [...]  Atención: Licenciado [...] . |

**Asunto: Contestación a consulta presentada al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.**

Estimado señor:

En atención a su oficio recibido en este despacho el pasado 20 de febrero del presente año, mediante el cual, con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios solicita el pronunciamiento de esta Dirección General con respecto a la aplicación del derecho a la situación de hecho concreta y actual, se le indica lo siguiente:

**I.- Consultas concretas:**

1. “¿*Puede*  ***[...] SOCIEDAD ANÓNIMA****, aprovechar el crédito fiscal del Impuesto General sobre las Ventas cancelado al momento de pagar por servicios de publicidad para un determinado producto y que se encuentra gravado o exento con Impuesto General sobre las Ventas, de conformidad con lo que dispone el artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas?*
2. *¿Puede*  ***[...] , SOCIEDAD ANÓNIMA,*** *aprovechar el crédito fiscal del Impuesto General sobre las Ventas cancelado al momento de pagar por servicios de logística, bodegaje y almacenamiento para determinados productos que posteriormente venderá y que se encuentran gravados o exentos con Impuesto General sobre las Ventas, de conformidad con lo que dispone el artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas?”*

**II.- Criterio de esta Dirección General:**

Examinados los hechos indicados en el oficio de consulta y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos, esta Dirección General le manifiesta, en el mismo orden de sus interrogantes, lo que a continuación se detalla:

El artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, en adelante LIGSV- dispone que:

*“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. El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones que realice durante el mes correspondiente; así como el impuesto pagado por la adquisición de materias primas; insumos, envases, materiales de empaque incluyendo sus materias primas, enfardaje, embalaje y etiquetaje; maquinaria, equipo y sus partes y repuestos; energía eléctrica;* ***y otras mercancías que se utilicen dentro del proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que el contribuyente destine a la venta, sean gravados o exentos****, o que se destinen a la exportación; en actividades comerciales, agrarias e industriales, principales y conexas; por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos, y sobre equipo y materiales utilizados en las labores de tratamiento de desechos y control de calidad de sus productos. 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 por el artículo único de la ley N° 9128 del 20 de marzo de 2013)”* (Lo destacado no es del original).

De acuerdo con lo indicado, el crédito fiscal sólo podrá aplicarse bajo las consideraciones indicadas en el citado artículo, de manera que los insumos que no estén contemplados en el mismo no deben ser aplicados como crédito fiscal en este impuesto.

Por su parte, la Resolución **N° DGT-R-019-2013**, de las ocho horas y cuarenta minutos del día trece de mayo de dos mil trece, establece en su artículo 2, en lo que interesa, lo siguiente:

*“****Artículo 2º-****Se reconocerán los créditos fiscales por los pagos realizados por concepto de impuesto general sobre las ventas, según el siguiente detalle:*

-  *Impuestos pagados por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones.*

-  *Impuestos pagados por la adquisición de materias primas; insumos, envases, materiales de empaque incluyendo sus materias primas, enfardaje, embalaje y etiquetaje.*

-  *Impuestos pagados por maquinaria, equipo y sus partes y repuestos.*

-  *Impuestos pagados por energía eléctrica.*

-  *Impuestos pagados por otras mercancías****que se utilicen directamente dentro del proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que el contribuyente destine a la venta, sean gravados o exentos, o que se destinen a la exportación; en actividades comerciales, agrarias e industriales, principales y conexas****.*

-  *Impuestos pagados por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos.*

-  *Impuestos pagados sobre equipo y materiales utilizados en las labores de tratamiento de desechos y control de calidad de sus productos*.”(El resaltado no es del original).

De acuerdo con esta resolución, para efectos del reconocimiento del crédito fiscal por las compras de los bienes descritos, se requiere la condición de que estos sean **utilizados dentro del proceso de producción, comercialización y distribución.**

Respecto a la **primera consulta**, se considera que en concordancia con el numeral 14 de la LIGSV y la Resolución Nº DGT-R-019-2013 de cita, procede el crédito fiscal por las compras de los bienes y servicios, siempre que estos sean utilizados dentro del proceso de producción, comercialización y distribución de la empresa.

Es decir, que los servicios y bienes enlistados, deben estar estrictamente relacionados ***con el proceso de producción, comercialización y distribución de los bienes que la consultante destine para la venta.***

En el caso del pago por servicios de publicidad, esta Dirección General mantiene el criterio externado en los oficios No. DGT-1030-2013 de fecha 15 de octubre, No. DGT-1128-2013 de 12 de noviembre y Nº DGT-756-2013 de 13 de agosto, todos del año 2013; en este último se expuso lo siguiente:

*“… este Despacho concluye que* ***se considera crédito fiscal el impuesto general sobre las ventas pagado en los gastos de publicidad, siempre y cuando ese gasto esté relacionado directamente con la promoción o mercadeo de productos específicos o servicios gravados.*** *No obstante,* ***cuando la publicidad se dirija a promocionar la imagen de la compañía, u otros fines que no estén relacionados con la promoción de mercancías****, por ejemplo cuando se realiza una campaña publicitaria para divulgar el programa de responsabilidad social realizado por la empresa,* ***el impuesto pagado por esta publicidad no se considera crédito al impuesto general sobre las ventas****”.* (Lo destacado no es del original)*.*

Por tal razón, para el caso que nos ocupa, es criterio de esta Dirección que se reconoce el crédito fiscal por los gastos incurridos en servicios publicitarios, siempre que estos gastos estén relacionados con la promoción y mercadeo de los productos comercializados por la consultante.

En relación con la **segunda consulta**, esta Dirección General se refiere a los servicios de logística, bodegaje y almacenamiento, en los siguientes términos:

Este Despacho en forma reiterada ha establecido que el artículo 1 de la LIGSV, establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y  en la prestación de determinados servicios; de manera que únicamente los servicios contemplados por la citada norma se encuentran gravados con este impuesto.

En ese sentido, mediante oficio Nº 527-2012 del 28 de junio de 2012, se indicó que los servicios gravados serán única y exclusivamente aquellos que aparecen enumerados en la ley, sin que exista la posibilidad de incluir otros por la vía de la interpretación o por disposición reglamentaria.

Por tales razones, respecto del servicio de logística, el mismo no se encuentra contemplado dentro de la lista taxativa que establece el numeral 1 de la LIGSV, por lo que se considera que este servicio no se encuentra gravado con este impuesto; por consiguiente, no procede el reconocimiento del crédito fiscal respecto del monto pagado por este servicio.

Respecto del servicio de bodegaje, el artículo 1 de la LIGSV establece entre los servicios gravados:

*“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 previas en el artículo 145 de la Ley General de Aduanas, No. 7557, de 20 de octubre de 1995”.*

Con fundamento en lo expuesto, en relación con este servicio, el monto pagado por concepto de impuesto de ventas constituye un crédito fiscal a favor de la consultante.

El diccionario de la Real Academia Española, en su vigésima segunda edición, publicada en el año 2001, refiere a “Bodega” entre otros conceptos como “almacenamiento, existencias, reservas, stock, surtido (…)”, así como sinónimo de “[almacén](http://buscon.rae.es/drae/srv/search?id=BTxjAMgjeDXX2rUbiaGb#0_1)” entendido como “local donde se depositan géneros”.

Asimismo, en cuanto a almacenamiento, este constituye la acción de almacenar. El Diccionario Vox en español, de Larousse Editorial, S.L.., define el almacenamiento como: “Guardar cosas en un almacén u otro lugar, generalmente de forma ordenada, para poder disponer de ellas cuando se necesite o convenga.”

Por la anterior razón, y como una bodega se define como un almacén para guardar mercancías, ambos conceptos se tienen como sinónimos, de manera que ambos servicios se encuentran gravados con el citado impuesto.

En consecuencia, respecto de los gastos en que incurre la consultante por la contratación de servicios de bodegaje o almacenaje, al cumplir con la condición de ser servicios gravados y al ser servicios prestados dentro de los procesos de producción, comercialización y distribución, el contribuyente tiene el derecho de utilizar el monto pagado en concepto de impuesto de ventas como un crédito fiscal a su favor.

Finalmente, se advierte que el contribuyente es responsable de llevar su contabilidad de conformidad con el principio de causalidad, es decir, debe existir una relación entre el gasto incurrido y el bien que se adquiere en las diferentes etapas, siendo que estos gastos deben ser útiles, necesarios y pertinentes en los procesos de producción, comercialización y distribución. Por otra parte, se recalca que no procede aplicar el crédito en otros procesos distintos a los señalados; por ejemplo, en los procesos de carácter administrativo, tales como: recursos humanos, contabilidad, planillas, tesorería, presidencia, entre otros.

Atentamente,

Carlos Vargas Durán

Director General de Tributación

Directora de Técnica Tributaria

[...] / [...]

cc: archivo, expediente.