

# PwC InterAméricas Tax News Mensual



*Aplicación de los créditos fiscales en el impuesto general sobre las ventas por material de empaque*

**Costa Rica- Junio 2011**

Nuestro equipo de  
InterAméricas Tax:

**Centroamérica, Panamá y  
República Dominicana**  
Ramón Ortega  
ramon.ortega@do.pwc.com

**Costa Rica**  
Carlos Barrantes  
carlos.barrantes@cr.pwc.com

**República Dominicana**  
Andrea Paniagua  
andrea.paniagua@do.pwc.com

**Guatemala**  
Edgar Mendoza  
edgar.mendoza@gt.pwc.com

**El Salvador**  
Edgar Mendoza  
edgar.mendoza@gt.pwc.com  
Carlos Morales  
carlos.morales@sv.pwc.com

**Honduras**  
Ramón Morales  
ramon.morales@hn.pwc.com

**Nicaragua**  
Carlos Barrantes  
carlos.barrantes@cr.pwc.com  
Francisco Castro  
francisco.castro@ni.pwc.com  
Singrid Miranda  
singrid.miranda@cr.pwc.com

**Panamá**  
Francisco Barrios  
francisco.barrios@pa.pwc.com

## *Decreto 36637-MTSS de Salarios Mínimos que aplica el 1 de Julio de 2011*

Artículo 1º—Fíjense los salarios mínimos que regirán en todo el país a partir del 1º de julio del 2011:

1b- GENÉRICOS (por mes)

Trabajadores no calificados	228.057,56
Trabajadores semicalificados	245.660,64
Trabajadores calificados	258.465,61
Técnicos medios de educación diversificada	275.220,00
Trabajadores especializados	294.933,19
Técnicos de educación superior	339.178,37
Diplomados de educación superior	366.325,30
Bachilleres universitarios	415.499,60
Licenciados universitarios	498.616,60

## *Aplicación de los créditos fiscales en el impuesto general sobre las ventas por material de empaque*

*Por Mauricio Maroto Montero, Tax and Legal Services.*

Desde vieja data los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas se han visto inmersos en una nebulosa de inseguridad jurídica respecto a si les es posible o no, desde un punto de vista jurídico, aplicar un crédito fiscal producto del impuesto del impuesto general sobre las ventas pagado en la adquisición de material de empaque.

Esta situación de incertidumbre tuvo su origen la emisión de varias directrices interpretativas y oficios de la Dirección General de Tributación, los cuales entre los años del 2001 al 2005 modificaron en varias ocasiones el criterio de la Administración Tributaria sobre la procedencia o no de ese crédito, para finalmente concluir que no es posible la acreditación del impuesto pagado por material de empaque.

# PwC InterAméricas

## Tax News Mensual



### Aplicación de los créditos fiscales en el impuesto general sobre las ventas por material de empaque

Los frecuentes cambios de opinión en el actuar de la Administración Tributaria se han originado porque el artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas establece que:

*“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 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 resaltado es nuestro)

En un sentido similar, el párrafo tercero, inciso b) del artículo 21 del Reglamento a dicha Ley indica:

*“**El crédito fiscal es la suma del impuesto determinado:** [...] 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**”* (El resaltado es nuestro)

Según la interpretación realizada por la Administración Tributaria de dichas normas, únicamente se podría utilizar como crédito fiscal el impuesto sobre las ventas pagado en las adquisiciones de insumos o materiales que se encuentren incorporados físicamente y de forma directa en la producción del bien.

No obstante, cualquier interpretación que se realice al respecto, se debe tomar en consideración lo dispuesto en el inciso 9) del artículo 1 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, el cual establece que por incorporación se debe entender: *“la unión, mezcla o combinación de dos o más mercancías que dan origen a otro producto de características diferentes; se incorporan en la producción las materias primas y productos intermedios. También existe incorporación en el caso de envases o empaques que se utilicen directamente en el producto por razones de presentación, conservación o higiene.”*

Precisamente la última parte de esta norma, es la que ha causado variadas interpretaciones por parte de la Administración Tributaria, debido a que en primera instancia parece aceptar sin restricciones la aplicación como crédito fiscal el impuesto general sobre las ventas pagado en las adquisiciones de material de empaque. Sin embargo, el último criterio vertido por parte de la Dirección General de Tributación matiza los efectos de esa disposición y establece que de conformidad con lo establecido en la Ley únicamente se podría aplicar como crédito fiscal aquel impuesto pagado en envases o empaques que se incorporen directamente al producto y sean consustanciales al mismo.

Afortunadamente, parece que en días recientes las propias Autoridades Tributarias se han percatado de la incorrecta aplicación normativa que han estado realizando respecto al crédito por material de empaque. Error de interpretación que ha sido exteriorizado en recientes resoluciones judiciales provenientes de las Secciones Quinta y Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo, en las cuales se han anulado traslados de cargos realizados por la

# *PwC InterAméricas*

## *Tax News Mensual*



**pwc**

### *Aplicación de los créditos fiscales en el impuesto general sobre las ventas por material de empaque*

Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes al rechazar créditos fiscales aduciendo que no existía una incorporación física al producto y que de cierta forma han venido a ampliar ese concepto de incorporación.

Como resultado de toda esta situación el Director General de Tributación, ha decidido emitir un comunicado en el cual indican realizarán un análisis profundo de la aplicación de los créditos fiscales en el impuesto sobre las ventas por concepto material de empaque. Es plausible esta actitud de la Administración Tributaria y esperamos que como conclusiones de ese trabajo, realmente puedan llegar a la única solución jurídicamente viable al tema y reconocer, de una vez por todas, la posibilidad de aplicar el crédito fiscal en estos casos.

# *PwC InterAméricas*

## *Tax News Mensual*



### *Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria (Texto Sustitutivo):*

El pasado 21 de junio el Poder Ejecutivo presentó ante la Asamblea Legislativa el texto sustitutivo del Proyecto de Ley Solidaridad Tributaria, que recoge una moción firmada por varias fracciones legislativas que en conjunto suman 30 diputados de los 57 que conforman el Congreso.

De acuerdo con el comunicado de prensa oficial, enviado por la Administración Tributaria, el texto sustitutivo contempla varias modificaciones en relación con el proyecto originalmente presentado. El proyecto original contemplaba las siguientes reformas:

#### **Ley del Impuesto General sobre las Ventas:**

- Generalización de la base del impuesto, incluyendo todos los servicios como actividades gravadas.
- Se incorporan los criterios para determinar la prestación de un servicio, como realizada en el territorio nacional.
- Se incorpora la figura de la inversión del sujeto pasivo en el caso de los servicios cuyo prestador sea una persona domiciliada en el exterior.
- Se pasa de un concepto de deducción física (en el que al contribuyente se le permite utilizar créditos por el impuesto pagado en insumos incorporados en el producto final), a un concepto de deducción financiera, (en el cual el contribuyente obtendrían créditos por el total del impuesto pagado al adquirir bienes y servicios para el desarrollo de sus actividades productivas), migrando a un verdadero sistema de valor agregado.
- Se propone un aumento en el tipo del 13% al 14% y un tipo diferenciado para ciertos servicios. (por ejemplo educación que estaría gravado con un 10%, y una exoneración para aquellos prestadores de servicios cuya remuneración total anual represente menos de un 35% del salario base. En el caso de los servicios de educación superior, podrá aplicarse la tarifa diferenciada del 10% siempre que se trate de carreras debidamente acreditadas.
- Se elimina la tasa cero en la canasta básica.
- Se efectúa una derogatoria de las exoneraciones.
- Se crea un régimen especial para la venta de bienes usados.

#### **Ley del Impuesto de Renta:**

- Se establece un sistema de gravamen sobre la base de una renta dual, que comprende las rentas provenientes del trabajo ( rentas del trabajo personal dependiente y rentas empresariales) y las rentas provenientes del capital (rentas pasivas del capital mobiliario e inmobiliario así como las ganancias de capital).
- Diferimiento de pérdidas fiscales para todas las empresas (nuevas o no) y aplicables a todas las actividades económicas.
- Un tipo genérico para las personas jurídicas de un 30% y para las pequeñas y medianas empresas inscritas en los registros correspondientes, una escala progresiva del 10%, 20% y 25% que se le aplicará también a las personas físicas.
- Se incluye expresamente como contribuyentes a las empresas públicas, (que ya se encontraban gravadas con la Ley 7722).
- Se introduce un párrafo para regular las transacciones en moneda extranjera, su valoración en moneda local y el tratamiento en las diferencias cambiarias.
- Se admite como exclusión de la renta bruta la revaluación de activos fijos y para efectos de cálculo de la depreciación sólo será aceptable la revaluación que corresponda al ajuste por inflación con fundamento en la variación en el índice de precios al consumidor.
- Se aceptará la deducción de intereses y otros gastos financieros pagados a socios de sociedad de responsabilidad limitada.
- Se admite como gasto deducible
- Se regula la deducción de intereses a las entidades sujetas a normas de la SUGEF.

# PwC InterAméricas

## Tax News Mensual



### *Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria ( Texto Sustitutivo):*

- Para efectos de determinar los ingresos o gastos derivados de la enajenación de bienes se establece la obligación de revaluar dichos activos con base en la evolución del índice de precios al consumidor.
- Se admite la deducción de la amortización de inversiones en derechos y bienes intangibles.
- Se aceptará la deducción de los viáticos, siempre y cuando no superen el 1% de los ingresos brutos, sin perjuicio de admitir los gastos reales que se encuentren debidamente documentados.
- Se establece un límite a la deducción de las donaciones del 10% de la renta neta.
- Aunque no se establecen normas de subcapitalización, se establecen limitaciones a la deducción de intereses, y la posibilidad de ajustes a la tasa en operaciones de crédito entre entidades vinculadas.
- Se modifica la forma de cálculo de la renta presuntiva de las empresas de transporte internacional.
- Se establece que las operaciones entre partes vinculadas se valorará a precios de mercado (precios de transferencia)
- Creación de un impuesto mínimo sobre los ingresos.
- Se incluye en el hecho generador las ganancias y pérdidas de capital y se establece que tanto éstas como las rentas generadas por el capital se gravan con una alícuota del 15%, siempre y cuando no formen parte de la actividad habitual del contribuyente, en cuyo caso estarían sujetas al impuesto sobre las utilidades.
- Se simplifica el impuesto sobre remesas al exterior al unificar la tarifa en un 15% sobre los ingresos brutos, salvo para el transporte internacional, transporte, reaseguros, reafianzamientos y primas de seguro que pagarán un 5.5%, en cuanto a las ganancias y rentas de capital aplicará el impuesto del 15% sobre la renta bruta.
- Se elimina la exoneración establecida en el artículo 61 actual de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual exonera la obligación de efectuar la retención del impuesto sobre remesas al exterior en el caso que las rentas se gravan en el exterior y no se concedan créditos fiscales por el impuesto pagado en Costa Rica.
- Se suprime el tratamiento diferenciado a la banca offshore, la cual se gravará con la renta ordinaria por considerarla un establecimiento permanente.

El texto sustitutivo por su parte, incorpora los siguientes aspectos: *( tomado de comunicado de prensa oficial del Ministerio de Hacienda y de la Presidencia de la República de Costa Rica)*

#### **Ley del Impuesto General sobre las Ventas:**

- Conforme se establecía en el proyecto anterior, se elimina la tasa cero en la canasta básica. Según se establece en el texto sustitutivo, en tanto se define la nueva canasta básica, regirá la establecida en el Transitorio X del citado proyecto,
- Se exonera las ayudas técnicas y servicios de apoyo para personas con discapacidad .
- Para todos los servicios de educación privada a todos los niveles, convertir el mínimo exento en una base exenta, de manera que el impuesto se cobre sobre el exceso entre la matrícula y el mínimo exento. (Sobre ₡110 mil, se cobra por encima del sobrante).
- Gravar los servicios hospitalarios privados con una tasa preferencial del 10% del Impuesto General sobre las Ventas.

#### **Ley del Impuesto sobre la Renta:**

- Eliminar el incremento en la tasa del impuesto a los excedentes de cooperativista, previsto originalmente en un 15%. En su lugar, se propone que estas rentas se integren en la base del impuesto a las utilidades y tributen respecto de una escala progresiva (0%,10%,20% y 25%).
- Eliminar el incremento en la tasa del impuesto a los excedentes de solidaristas previsto originalmente en un 15%. En su lugar se propone que a estas rentas se les aplique la escala progresiva de impuesto al salario (0%, 10% y 15%).
- Se propone que los rendimientos percibidos por los accionistas de la Caja de ANDE, tengan igual tratamiento que los excedentes de los cooperativistas.
- Mantener la exoneración de que gozan hoy en día en el impuesto sobre la renta la Sociedad de Seguros de Vida del

# PwC InterAméricas

## Tax News Mensual



### *Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria ( Texto Sustitutivo):*

Magisterio Nacional, la Corporación de Servicios Múltiples de Magisterio Nacional y la misma Caja de ANDE, considerando la naturaleza social y la finalidad meramente gremial –no comercial– de las organizaciones.

- Dar tratamiento especial a los rendimientos de los Títulos emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda (mutuales) y las Cooperativas de Ahorro y Crédito, para que se graven con un tarifa del 8%.
- Gravar con la tarifa general del 15% para las rentas del capital, los rendimientos de los títulos emitidos por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal y otorgar la garantía del Estado para el Banco.
- Eliminar el Impuesto Mínimo a los Ingresos. En su lugar, se mantiene la regulación de los pagos parciales al impuesto sobre la renta.

Además:

- Se desarrolla la normativa propia de precios de transferencia. Se adiciona un artículo que contempla los métodos para la aplicación del Principio de Libre competencia: Método del Precio Comparable no Controlado, Método del Costo Adicionado y Método del Precio de Reventa. Cuando debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información no puedan aplicarse adecuadamente ninguno de los métodos anteriores, se aplicará alguno de los siguientes: Método de la partición de utilidades, Método del Margen Neto de la Transacción, Método de la Valoración de Bienes con Cotización Internacional. Se establecen los acuerdos de precio por anticipado, mediante los cuales los contribuyentes pueden pactar con la Administración la determinación de la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a su realización.
- Se mantiene por un plazo de 6 meses el régimen tributario actual, para los rendimientos provenientes de títulos valores.
- Se cambia el sistema impositivo para que la pérdida o ganancia por diferencial cambiario, se grave sobre lo efectivamente realizado.
- Se mantiene el sistema de compras autorizadas (*autorización previa para comprar sin el impuesto general sobre las ventas*) mientras se pone en marcha un sistema de devolución expedita para los exportadores.

El proyecto sustitutivo, mantiene los aspectos medulares relativos a aspectos técnicos tributarios, las principales modificaciones están referidas básicamente a aspectos relacionados con la fijación de tarifas, sujeción a organismos de naturaleza social y gremial. En nuestro criterio el aporte más relevante es el desarrollo efectuado en materia de precios de transferencia.

Cabe mencionar que a nivel del régimen de zonas francas, el texto sustitutivo no incorpora ninguna modificación.

# PwC InterAméricas Tax News Mensual

Resumen Gacetano Junio 2011



Fecha	Gaceta	Documento	Resumen
15	115	Nº DGT R 012 2011	Obligatoriedad en el uso del EDDI-7: Se establece el uso obligatorio del programa de ayuda “Elaboración Digital de Declaraciones de Impuestos” EDDI-7 como medio para la confección y presentación de la declaración jurada del Impuesto General sobre las Ventas, a los sujetos pasivos de este impuesto, excepto para aquellos que se encuentran obligados a presentar sus declaraciones por Tributación Digital.
27	123	D 36637-MTSS	Establece los Salarios Mínimos que empiezan a regir, a partir del 1 de Julio de 2011
28	124	DGT 13 2011	<p>Artículo 1º—Deróguese la resolución Nº DGT-12-2010, de las catorce horas cincuenta minutos del doce de agosto del dos mil diez, publicada en <i>La Gaceta Nº 170 del 1 de setiembre de 2010</i>.</p> <p>Artículo 2º—Se agrega un inciso e) al artículo 3 de la Resolución Nº DGT-09-2010, de las once horas quince minutos del trece de mayo del dos mil diez, publicada en <i>La Gaceta Nº 116 del 16 de junio de 2010, que se leerá de la siguiente forma:</i></p> <p><b>Inciso e). Libros de sociedades inactivas: además de los requisitos señalados en el artículo 2 de esta resolución, deberá cumplirse con los siguientes requisitos:</b></p> <p>i. Aportar certificación de personería jurídica reciente (con no más de tres meses de emitida) y su fotocopia.</p> <p>ii. Indicar en el formulario D-406, casilla 16 que se trata de una sociedad inactiva.</p> <p>Artículo 3º—Vigencia: Rige a partir de su publicación</p>

*Este documento ha sido preparado únicamente para propósitos de información general, por tanto no debe ser utilizado como sustituto de una consulta u opinión a consultores profesionales.*



© 2011 PwC. Todos los derechos reservados. "PwC" o "PwC InterAméricas" se refiere a PricewaterhouseCoopers Costa Rica, firma miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited, cada una de las cuales constituye una entidad legal autónoma e independiente .

**No se permite su distribución posterior sin el permiso de PwC.** "PricewaterhouseCoopers" y "PwC" se refieren a la red de firmas miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL). Cada firma miembro es una entidad legalmente separada y no actúa como agente de PwCIL o de ninguna otra firma miembro. PwCIL no provee ningún servicio a clientes. PwCIL no es responsable de actos u omisión de ninguna de sus firmas miembro ni puede controlar el ejercicio de su criterio profesional u obligarlas de ninguna forma. Ninguna firma miembro es responsable de actos u omisión de ninguna otra firma miembro de la red PwCIL ni puede controlar el ejercicio de criterio profesional de ninguna otra firma miembro u obligarlas de ninguna forma.