



**MINISTERIO DE
HACIENDA**
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

DGT-386-2010

San José, 12 de mayo de 2010

Señor
[...]
Apoderado
[...] . Sociedad Anónima

Notificaciones:

Fax: [...]

Estimado señor:

Se da respuesta a su escrito sin número, presentado ante la Dirección General de Tributación el día 25 de marzo de 2010, mediante el cual con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, consulta lo siguiente:

I.- ANTECEDENTES

La empresa [...] Sociedad Anónima, es una empresa costarricense, actualmente con 4 tiendas o puntos de venta y 170 empleados. Su actividad comercial es la venta de muebles, artículos para oficina y equipo de cómputo. Los proveedores de productos electrónicos son a su vez distribuidores de empresas fabricantes, alega la consultante que dicha sociedad no es distribuidora directa del fabricante, sino únicamente intermediario entre el Distribuidor autorizado y el consumidor final.

Adiciona la consultante, que debido a la dificultad de comercializar productos electrónicos y con el fin de elevar la imagen de la sociedad en el mercado y aumentar las ventas, ésta ofrece a sus clientes la posibilidad de adquirir una garantía adicional en algunos de los productos electrónicos y de adquirir muebles para oficina y otros bienes bajo la modalidad de promoción "2x1".

Sobre la garantía adicional

Debido a la dificultad de comercializar los productos electrónicos, algunos fabricantes autorizan, dependiendo del modelo de la computadora, ofrecer al cliente un periodo adicional de garantía que cubra el equipo luego que el plazo de garantía el (sic) fabricante haya expirado conforme a la fecha de la factura cuando el artículo fue comprado como nuevo en la tienda por primera vez.

Para efectos de la presente consulta, se entiende "garantía adicional" como aquella garantía adicional a la garantía regular, que otorga el fabricante de electrónicos.

Los productos que cubren las garantías adicionales son: laptops (computadoras portátiles) y computadoras de escritorio.

La empresa consultante es la intermediaria entre el Distribuidor Autorizado y el consumidor final, por lo cual no suministra el servicio de reparación ni hace efectiva la garantía porque no cuenta con talleres para dar este servicio.

El reclamo de las garantías debe hacerse directamente en los talleres autorizados que para tal efecto ha establecido el fabricante. El procedimiento consiste en que si la computadora tiene opción de garantía adicional se le ofrece al cliente, si éste acepta la cobertura, se le factura un código adicional o ítem en la factura de venta de la computadora, el cual es su comprobante de la garantía.

Posteriormente, se le notifica al fabricante por medios electrónicos de la venta para que éste actualice el número de serie del equipo en la base de datos con cobertura adicional en caso que el cliente llegue a presentar algún reclamo luego de expirarse la garantía de fábrica mencionada anteriormente.

Agrega la consultante, que el fabricante de computadoras, con base en el informe electrónico de garantías extendidas vendidas, emite un documento a la empresa intermediaria cobrando un precio determinado por ellos, el cual es inferior al precio facturado al cliente, por lo que existe un valor agregado por la venta del intangible.

Sobre la promoción 2x1

Indica la consultante, que con el fin de elevar su imagen en el mercado y aumentar las ventas, ofrece a sus clientes la posibilidad de adquirir bienes bajo la modalidad de promoción 2x1. Adiciona además que, en el mercado detallista nacional no solamente se materializa una venta otorgando descuentos, las prácticas modernas de comercio también incluyen la realización de promociones con el fin de incentivar o hacer atractiva la oferta de los productos.

El concepto de promociones 2x1 se debe entender como la venta de dos muebles o bienes a precio diferenciado, es decir, el cliente compra un mueble a precio regular y se lleva otro mueble, similar, gratis o a un precio simbólico. Para efectos del cliente o consumidor final debe existir consistencia entre la publicidad de la promoción como en el acto mismo de facturación, por lo que la factura debe indicar que ha realizado una compra bajo la modalidad 2x1.

En el esquema de promoción 2x1 debe analizarse la transacción en su conjunto, ya que la venta está ligada a concretar en la factura la venta condicionada de dos o más artículos aunque eso signifique vender uno de ellos a un precio simbólico o menor.

La promoción 2x1 se establece en sillas o en algún otro bien que comercializa la consultante y se publica en los puntos de venta o en la prensa nacional. La venta por promoción 2x1 se factura de la siguiente manera: un mueble se registra por su precio de lista normal vigente y el segundo mueble se factura a un precio simbólico, calculando el impuesto de ventas sobre la totalidad de la transacción en factura y sin indicar, en línea separada, el detalle del monto del descuento.

Los productos que cubren la promoción "2x1" son: muebles de oficina, accesorios electrónicos entre otros dependiendo del interés comercial de la empresa para promocionar algún producto ya sea por su novedad en el

mercado o necesidad de aumentar la rotación de algunos artículos aunque lo anterior signifique una disminución del valor agregado o utilidad bruta en la venta por la promoción.

II.- CONSULTAS CONCRETAS

La consultante expresamente indica lo siguiente:

1. En vista que la garantía adicional es ofrecida directamente por el fabricante, a través del Distribuidor Autorizado y éste a su vez a través de la empresa consultante, y siendo que se trata de la venta de un intangible que no se encuentra regulado por la Ley general del Impuesto de Ventas No. 6826. ¿Cuál es el tratamiento fiscal que le debe dar la empresa consultante, en calidad de intermediario entre el Distribuidor Autorizado y el consumidor final, a la venta de las garantías adicionales sobre equipos electrónicos, ofrecidas por el fabricante y prestada por el fabricante, al amparo del Impuesto General Sobre las Ventas?
2. ¿Cuál es el tratamiento fiscal respecto del impuesto general sobre las ventas que le debe dar la consultante, a la venta de los productos bajo la modalidad de promoción "2x1"? ¿Es admisible facturar un mueble por su precio total y el segundo mueble facturararlo a un precio simbólico, calculando el impuesto general sobre las ventas sobre la totalidad de la factura y sin consignar, por separado, el detalle del monto del descuento?

FUNDAMENTO JURÍDICO

El interesado fundamenta su consulta de conformidad con lo establecido en los artículos 1 y 11 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y 17 del Reglamento a la Ley de marras.

III.-CRITERIO DE LA CONSULTANTE

Sobre la garantía adicional

El Impuesto General sobre las Ventas se caracteriza por aplicar un sistema mixto de identificación del objeto, en relación a los bienes o mercancías, se crea una categoría conceptual; en relación con los servicios, en cambio, se utiliza un método taxativo, esto es, únicamente se somete a imposición ciertos servicios, los expresamente enlistados.

La inclusión o no de un servicio en la lista es lo determinante para que una determinada actividad esté sujeta a gravamen, posición taxativa y restrictiva que ha sido reafirmada por las posiciones jurídicas tanto de la Administración Tributaria como de la Procuraduría General de la República (PGR).

Adiciona la consultante que mediante pronunciamiento C-031-97 del 21 de febrero de 1997, de la PGR, debido al principio de reserva de ley no es posible gravar servicios intangibles como lo son las garantías adicionales, situación que sí sería factible para el caso de las mercancías, y que este criterio ha sido compartido por el Tribunal Fiscal Administrativo en la resolución No. 84-P, del 30 de marzo de 2001.

Indica la consultante que como su actividad consiste en la venta del servicio de garantía adicional ofrecido por el fabricante, no podría considerarse que el mismo dé lugar a un servicio gravado, por no encontrarse el servicio expresamente señalado dentro de la lista taxativa que establece el artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas.

Sobre la promoción 2x1

Indica la consultante que en la actualidad existen nuevas formas de mercadear y facturar productos, se factura un artículo al 100% del precio de lista vigente, y el segundo artículo a un precio menor o simbólico. Esta modalidad de "2X1" tiene más efecto o impacto mercadológico para muchos clientes ya que la percepción es diferente si se parte del concepto de lleve 2 y pague 1.

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 afectadas 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. De acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas No. 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas y el artículo 17 de su Reglamento, en las ventas de mercancías el impuesto se determina sobre el precio neto de venta.

Es criterio de la consultante que en transacciones cuya promoción 2x1 equivalga a un descuento del 50% y que no desmerite o disminuya la base imponible y el impuesto de ventas cobrado para la recaudación tributaria, se debe aceptar esta modalidad moderna de facturación ya que las condiciones de venta reales pactadas por las partes debe prevalecer el concepto, siempre y cuando no exista perjuicio del espíritu de la ley de impuesto sobre las ventas sobre la base imponible y el impuesto de ventas cobrado.

IV.- CRITERIO DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL

Esta Dirección General hace alusión a lo estipulado en el artículo 2 de Ley de Impuesto General sobre las Ventas (en adelante LIGV), en lo referente a la venta, la cual se entiende en su inciso a) como la transferencia del dominio de mercaderías, así mismo, en el inciso e) se manifiesta que se considera venta, cualquier acto que involucre o cuyo último fin sea la transferencia del dominio de mercancías, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes.

En el mismo orden de ideas, en el artículo 3 de la LIGV, referente al hecho generador, se indica que este ocurre en la venta de mercancías, ya sea en el momento de la facturación o entrega de ellas.

Así mismo el artículo 2 del Reglamento de la LIGV establece que 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, así mismo, para ambas situaciones, es de aplicación a las operaciones gravadas que se efectúen en el territorio nacional, ya sea para el uso o el consumo en el mercado interno.

Seguidamente esta Dirección General se referirá al tema de las garantías adicionales adquiridas por los clientes de [...] . Sociedad Anónima y posteriormente a lo referente sobre las promociones denominadas “2x1”.

Sobre las garantías adicionales

Como se indicó en párrafos anteriores, en el artículo 2 del Reglamento de la LIGV se establece que 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, por lo que lleva razón el contribuyente en el sentido que los servicios de venta de garantías adicionales, prestadas y ofrecidas por el fabricante de productos electrónicos, no se encuentran gravado con el impuesto general sobre las ventas, ya que no se encuentra contemplado en la lista taxativa del artículo 1 de la LIGV.

Sobre las promociones 2x1

Primeramente esta Dirección General hará mención al término “autoconsumo” ^{1[1]}, únicamente para efectos de definición, por lo que es criterio de este Despacho, lo siguiente:

“... que la normativa del artículo 3, inciso ch), de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, se refiere al retiro de mercancías destinadas a la venta, para uso o consumo personal del contribuyente;

^{1[1]} DGT-453-05, del 29 marzo del 2005.

es decir, para su propio beneficio. Aunque no se trata de mercancías que se destinan al tráfico mercantil, da nacimiento al hecho generador del tributo, y por ende a la sujeción al impuesto, por disposición expresa de la misma ley, de conformidad con el citado artículo “

Adicionalmente, mediante oficio DGT-453-05, del 29 marzo del 2005. Esta Dirección General ha indicado que:

“(...) considera que el concepto anterior de autoconsumo no es acertado para ser aplicado a las ofertas que realicen los contribuyentes como práctica comercial, cuando hace entrega de unidades adicionales, en la adquisición de otras, por cuanto no corresponde al uso o consumo personal de las mercancías, de su parte, ni siquiera de terceros, sino que correspondería a adquisiciones gratuitas por parte de sus clientes.”

En el caso concreto que atañe esta consulta, tampoco se está en presencia de autoconsumo, debido a que el contribuyente hace entrega de las mercancías gratuitas a sus clientes y no son para uso propio de la consultante ni de sus empleados.

En el mismo orden de ideas, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia N° 52 de las 14:30 horas de 8 de abril de 1992, resolvió en un tema similar, respecto a ofertas de mercancías que se adicionan con la venta, como la referida política, de las llamadas docenas de trece o docenas de catorce, en la que se estipuló que según los artículos 3 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, 2 y 3 de su Reglamento, que *“(...) tipifican el hecho generador de impuesto de ventas como la transferencia de dominio de mercancías nuevas o usadas, a título oneroso o gratuito, y éste se tiene por acaecido en la fecha de facturación o de entrega de mercancías, según el orden ya aludido (...)”*.

Por lo que se concluye en el oficio DGT-453-05 supra indicado lo siguiente respecto a las entregas gratuitas de mercancías con relación a lo externado por la Sala Primera de la Corte Suprema mediante sentencia N° 52:

“(...) puede concluirse que lo señalado por la contribuyente, se ajusta al criterio indicado por la citada Sala, al corresponder a entregas gratuitas y no a los términos de un autoconsumo. Por tanto, el tratamiento fiscal que debe darse, en cuanto al impuesto general sobre las ventas es el de cobrar al intermediario, el impuesto de ventas sobre la base del precio de venta, procedimiento que deberá constar en la factura respectiva.” El subrayado no corresponde al original.

En el caso concreto, el tratamiento fiscal que debe aplicar [...] Sociedad Anónima para las mercancías brindadas al cliente en forma gratuita, es el de cobrar al cliente el impuesto de ventas sobre la base del precio de venta, es decir, el precio de venta normal, estándar o corriente, con el que se vendería esa mercancía por unidad, independientemente de las promociones, los descuentos, otras prácticas modernas de comercio, estrategias para elevar su imagen en el mercado, o para aumentar las ventas; además, el monto del impuesto debe quedar constando en la factura respectiva.

Adicionalmente, el Tribunal Fiscal Administrativo^{2[2]} ha expuesto lo que a continuación se detalle de un caso similar:

“(...) aún cuando se presten en forma gratuita, "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..." (artículo 3 inciso b) del Reglamento). Y acorde con lo establecido en el artículo 17 párrafo 4 ibídem, la base imponible del impuesto es el precio regular de venta.” El subrayado no corresponde al original

“(...) Además, los artículos 12 de la citada ley y 17 párrafo cuarto del respectivo reglamento establecen que en la prestación de servicios gravados, aunque éstos se presten en forma gratuita, la base impositiva del impuesto es el precio regular de venta.”

^{2[2]} Fallo No. 280/95. Sala Primera, Tribunal Fiscal Administrativo, San José, a las nueve horas del ocho de

Aunado a lo anterior, **el artículo 17.-Ventas de mercancías o servicios, del Reglamento de la Ley de cita, establece el cobro sobre el precio neto de venta de las mercancías, aún cuando las transmisiones se realicen en forma gratuita** o cuando su pago sea total o parcial en especie, **la base sobre la que se establece el débito fiscal es el precio neto de venta**, como se indicó anteriormente el precio de venta se debe interpretar como aquel precio de venta normal, estándar o corriente, con el que se vendería esa mercancía por unidad, independientemente de las promociones.

En adición a lo expuesto, el hecho que [...] Sociedad Anónima conceda mercancías a sus clientes, ya sea en forma gratuita o a precios simbólicos; no es aducible en contra del Fisco de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La aplicación de los impuestos no puede estar condicionada por las decisiones que tomen los contribuyentes para su beneficio, sino solo por lo que establece la propia ley. De no ser así, el control tributario sería impracticable; por tal razón existe reserva de ley en materia tributaria, para definir los aspectos fundamentales de los tributos.

En resumen, respecto a la consulta sobre la venta de garantías adicionales, esta Dirección General considera que el criterio externado por la empresa consultante es correcto, en el sentido que lo que se encuentra sujeto al pago de dicho impuesto es el servicio de reparación prestado por talleres a todo tipo de mercancías. El artículo 1 de la LIGV, grava de manera genérica la venta de mercancías, estableciendo al efecto únicamente una lista de mercancías exentas contenida en el artículo de esta ley. Por tal razón, la venta de garantías adicionales no se encuentra sujeta a este impuesto, y por ende, no procede el cobro del impuesto de ventas.

En relación con la segunda consulta, referente a las promociones “2x1”, lo que la empresa consultante debe proceder a hacer es cobrar al cliente el impuesto de ventas sobre la base del precio de venta, cuando se transfiera el dominio de las mercancías a título oneroso o gratuito, procedimiento que deberá constar en la factura respectiva. Aunado a lo anterior y según lo indicado en párrafos anteriores el precio de venta normal se debe entender como aquel precio de venta normal, estándar o corriente, con el que se vendería esa mercancía por unidad, independientemente de las promociones, los descuentos, otras prácticas modernas de comercio, estrategias para elevar su imagen en el mercado, o para aumentar las ventas.

De esta forma quedan atendidas las consultas planteadas por el interesado.

Para concluir, se les indica que de conformidad con el artículo 156 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contra el presente oficio proceden los recursos de revocatoria y apelación en subsidio, ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que le sea notificado este oficio.

Atentamente,

Francisco Fonseca Montero
DIRECTOR GENERAL

VºBº Directora de Tributación Internacional
y Técnica Tributaria

VºBº Subdirectora de Consultas Tributarias

[...]/ [...] Sociedad Anónima

CC: DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN, DIVISIÓN NORMATIVA, DIGESTO, EXPEDIENTE.
