



CARLOS
ANDRES
TORRES
SALAS
(FIRMA)

Firmado
digitalmente por
CARLOS ANDRES
TORRES SALAS
(FIRMA)
Fecha: 2019.06.11
09:54:43 -06'00'



Imprenta Nacional
Costa Rica

Año CXLI

San José, Costa Rica, martes 11 de junio del 2019

106 páginas

ALCANCE N° 129

PODER EJECUTIVO DECRETOS

N° 41779

“Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado”

Imprenta Nacional
La Uruca, San José, C. R.

PODER EJECUTIVO

DECRETOS

Decreto N° 41779

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA Y

LA MINISTRA DE HACIENDA

Con fundamento en las atribuciones y facultades que confieren los artículos 140 incisos 3) y 18) y 146 de la Constitución Política del 7 de noviembre de 1949; 25, inciso 1), 27 inciso 1), 28 apartado 2 inciso b) de la Ley N° 6227 del 2 de mayo de 1978, denominada "Ley General de la Administración Pública" y sus reformas.

Considerando:

I.- Que conforme con la misión de la Administración Tributaria y en cumplimiento del mandato legal establecido en el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, N° 4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas , que faculta a la Administración Tributaria para gestionar y fiscalizar los tributos y de conformidad con las modernas tendencias del Derecho Tributario y la teoría de la Hacienda Pública, la Administración Tributaria ha de contar con instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, garantizando el respeto de los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes y demás obligados tributarios.

II.- Que con la promulgación de la Ley No. 9635 del 3 de diciembre de 2018, publicada en el Alcance Digital No. 202 a la Gaceta N° 225 del 04 de diciembre de 2018, denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, se reforma de manera integral el sistema de imposición sobre las ventas, derogándose en su totalidad la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, y se migra, en su Título I, a un nuevo marco normativo, denominado Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado –en adelante

y para efectos de los siguientes considerandos IVA-, el cual se encuentra regulado en el artículo 1° de la citada Ley. En este nuevo marco regulador, se grava como regla general la totalidad de bienes y servicios, presuponiendo una mejora en materia de control y fiscalización del impuesto, siendo que la lista de bienes y servicios exentos se reduce considerablemente, según lo que establece el artículo 8 de la Ley. De igual forma, los elementos esenciales del tributo, sea el hecho imponible, el devengo, los sujetos pasivos, y la base imponible, fueron modificados con el artículo 1 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, por lo que se puede afirmar que nos encontramos ante un nuevo tributo.

III.- Que con esta nueva regulación legal se pretende generar ingresos estables, significativos y frescos estableciendo la obligación tributaria sobre un objeto del impuesto amplio, pero al mismo tiempo generando como contrapeso un reconocimiento total de créditos a través de un sistema de deducción financiera plena, en el cual cada contribuyente del IVA que deba autoliquidar los débitos de impuesto producto de su actividad económica sujeta, al mismo tiempo puede aplicarse créditos de impuesto sobre aquellos soportados y así sucesivamente durante toda la cadena productiva. Lo anterior genera en consecuencia que el tributo recaiga verdaderamente sobre el valor agregado en cada etapa productiva, y con ello evitar cargar el impuesto al costo de los bienes y servicios. Este cambio promueve, entre otros efectos, la mejora en la competitividad de los productos locales, al evitar que los impuestos se carguen al costo de producción, y nivela la carga en relación a las exportaciones; asimismo contribuye a un mejor control de la exactitud de las obligaciones tributarias, toda vez que quien vende debe asegurarse de poder demostrar lo que pagó a sus proveedores.

IV.- Que a efectos de contrarrestar la regresividad que caracteriza este tipo impositivo, se establecen criterios de progresividad, que protegen a diferentes sectores vulnerables de la

población, como lo son las personas en condición de pobreza, las personas con discapacidad y el sector agrícola, entre otros. Para ello se establecen las tarifas reducidas del impuesto, algunas exenciones y también las no sujeciones tributarias.

V.- Que el establecimiento del sistema de sujeción al valor agregado en las transacciones de las actividades económicas, supone igualmente una mejora sensible en materia de control del impuesto, de forma tal que se confiere a la Administración Tributaria la posibilidad de un amplio campo para la fiscalización sobre la base de controles cruzados, al permitir el IVA contar con la información correspondiente a todo el consumo intermedio en la venta de bienes y servicios, originados en el procesamiento masivo de información de los obligados tributarios.

VI.- Que en virtud de todas estas nuevas regulaciones legales, resulta necesario emitir un Reglamento a la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado, en adelante el Reglamento, con el fin de armonizar su contenido con los nuevos conceptos desarrollados en la Ley N° 9635 de anterior referencia.

VII.- Que el presente instrumento normativo, el cual deroga el Decreto Ejecutivo No. 14082-H del 29 de noviembre de 1982, denominado “Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas”, y sus reformas, ha sido estructurado siguiendo un orden lógico, iniciando con los aspectos conceptuales –definiciones- que es importante exponer para el mejor entendimiento del reglamento, otorgando certeza jurídica con ello. Asimismo, se continúa con aspectos elementales del régimen general, para posteriormente pasar al desarrollo de los regímenes especiales, en los que se puntualizan y describen los elementos estructurales del impuesto según corresponda.

VIII.- Que el Capítulo III del presente cuerpo normativo está referido a los contribuyentes del nuevo tributo, los cuales están sujetos al cumplimiento de varias obligaciones tributarias, formales y materiales, tales como el deber de inscripción, el resguardo de una constancia

tributaria, la emisión y entrega de comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria, así como la determinación y el pago del impuesto por los medios establecidos al efecto.

IX.- Que en relación con las exenciones y las no sujeciones, contenidas en los artículos 8 y 9 de la Ley del IVA, se ha creído conveniente dividir las temáticamente para facilitar su comprensión, así como introducir aclaraciones para que coadyuven en su aplicación y evitar abusos en su invocación.

X.- Que en materia de aplicación de tarifas reducidas del IVA, se siguió el esquema establecido por la Ley, efectuando aclaraciones cuando se ha creído oportuno para facilitar su comprensión.

XI.- Que en este nuevo contexto legal, el Capítulo V está referido a la base imponible, a partir del cual se regula detalladamente la forma de determinar la base imponible en la venta de bienes y servicios, así como las regulaciones relativas a la determinación, liquidación y pago del impuesto.

XII.- Que en el Capítulo VIII se incorpora toda una nueva regulación en materia de aplicación de créditos fiscales cuya regla general es que todo crédito fiscal es deducible, siempre que proceda de operaciones que estén vinculadas directa y exclusivamente a la actividad habitual, la cual se da como consecuencia del paso de un esquema de deducción limitado a otro de deducción financiera plena, tanto en operaciones que se realicen con bienes, como la prestación de servicios, así como en las importaciones. Además, se crea un mecanismo para establecer el porcentaje de impuesto a pagar en el caso que se realicen operaciones con derecho a crédito, a fin de estandarizar el tratamiento de los créditos fiscales en situaciones como la descrita.

XIII.- Que en el artículo 30 de la Ley del IVA, referido a la percepción del impuesto en las compras de servicios internacionales, se faculta a la Administración Tributaria a establecer la percepción del impuesto por medio de personas que actúen como proveedores o intermediarios,

para poner a disposición del consumidor final compras de servicios o bienes intangibles por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, cuando estos servicios sean consumidos en el territorio nacional y cuando el vendedor o proveedor no esté domiciliado en el territorio de la República. Por lo que en el Capítulo IX se regulan los procedimientos mediante los cuales los proveedores o intermediarios deberán realizar la percepción del IVA en la venta de servicios o bienes intangibles al consumidor final mediante el uso de internet o cualquier plataforma digital, cuando sean consumidos en territorio nacional.

XIV.- Que en materia de transacciones digitales transfronterizas, la OCDE publicó en el año 2017 directrices para la aplicación del IVA en estos casos, las cuales fueron tomadas en consideración para reglamentar los mecanismos establecidos en el artículo 30 de la Ley, dentro de las cuales se implementa el establecimiento de los mecanismos de registro y cumplimiento simplificado para facilitar la percepción del impuesto en las transacciones entre proveedores o intermediarios no residentes y consumidores finales.

XV.- Que en el Capítulo IX se regula un nuevo régimen especial de bienes usados que versa sobre los contribuyentes revendedores de estos bienes. Este régimen tiene como finalidad facilitar el control y cumplimiento voluntario de los contribuyentes, estableciendo alternativas para el cálculo de la base imponible de dichos bienes, de forma tal que se pueda cobrar el Impuesto sobre el Valor Agregado en estas transacciones sin perder la neutralidad que le caracteriza.

XVI.- Que en aplicación del principio de Transparencia Presupuestaria y en aras de mejorar la trazabilidad en el IVA, en la Ley 9635 se eliminó la Inmunidad Fiscal para el Gobierno Central y Poderes de la República, manteniéndose la misma únicamente para la Caja Costarricense del Seguro Social y las Corporaciones Municipales, por lo que en este Reglamento, se regula en las disposiciones transitorias la migración del Impuesto General sobre las Ventas al IVA para estas instituciones.

XVII.- Que mediante informe número MEIC N° DMR-AR-INF-30-19 del 31 de mayo de 2019, el Ministerio de Economía Industria y Comercio a través de la Dirección de Mejora Regulatoria, autorizó el presente proyecto de Decreto.

XVIII.- Que en acatamiento del artículo 174 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el proyecto de reforma se publicó en el sitio Web <http://www.hacienda.go.cr>, en la sección "Propuestas en consulta pública", subsección "Proyectos Reglamentarios Tributarios"; a efectos de que las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos tuvieran conocimiento del proyecto y pudieran oponer sus observaciones, en el plazo de los diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el Diario Oficial La Gaceta. Los avisos fueron publicados en La Gaceta número 55 del 19 de marzo de 2019 y número 56 del 20 de marzo de 2019, respectivamente. Se realizó una segunda publicación, por el mismo medio antes indicado, cuyos avisos fueron publicados en La Gaceta número 71 del 10 de abril de 2019 y número 72 del 12 de abril de 2019, respectivamente. Por lo que a la fecha de emisión de este decreto se recibieron y atendieron las observaciones a los proyectos indicados, siendo que el presente corresponde a la versión final aprobada.

Por Tanto,

Decretan:

“Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado”

CAPÍTULO I

DEFINICIONES

Artículo 1.- Definiciones.

Para los efectos del presente Reglamento, se establecen las siguientes definiciones:

- 1) Administración Tributaria. Es el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco u otros entes públicos que sean sujetos activos de la obligación tributaria. Tratándose de la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda, cuando se otorga una potestad o una facultad a la Dirección General de Tributación, se entenderá que también es aplicable a la Dirección General de Aduanas, a la Dirección General de Hacienda y a la Dirección General de Policía de Control Fiscal, en sus ámbitos de competencia.
- 2) Apartado de bienes. Práctica comercial consistente en la reserva temporal de un bien, acordado entre las partes, a cambio de una contraprestación periódica, usualmente en dinero, el cual es entregado al cliente hasta la totalización del precio convenido. Una vez completado, el bien apartado es entregado al cliente.
- 3) Autoconsumo. De conformidad con la Ley, en el caso de bienes, el autoconsumo se da con el retiro de bienes para uso o consumo personal del contribuyente. En el caso de servicios, el autoconsumo se presenta para el uso personal o para fines ajenos a la actividad de servicios, así como las demás operaciones efectuadas a título gratuito, incluida la transmisión de derechos, en particular, la de derechos distintos al dominio pleno.

- 4) Bienes de capital. También conocidos como bienes de inversión, son los bienes utilizados en la producción o fabricación de otros productos –bienes de consumo- pero que no están incorporados como componentes o materia prima dentro de estos, así como para la prestación de servicios. Los bienes de capital generalmente tienen una duración más larga y dependiente de su propia vida útil y no de la de los ciclos de producción. Algunos ejemplos clásicos son los equipos, inmuebles e instalaciones, entre otros.
- 5) Bienes intangibles. Son aquellos bienes inmateriales o derechos, que son objeto de comercialización y susceptibles de valoración económica.
- 6) Bienes usados. Son bienes tangibles susceptibles de uso duradero que, habiendo sido utilizados por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos. No se considerarán bienes usados los que hayan sido transformados. Se incluyen dentro del concepto de bienes usados a las obras de arte, artesanías, antigüedades, metales y piedras preciosas, así como los objetos coleccionables de interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico, filatélico o numismático.
- 7) Bienes. Son todas las materias, productos, artículos, manufacturas y en general, los bienes producidos o adquiridos para su industrialización, comercialización o consumo final, los animales vivos, domésticos o no, así como los bienes de capital. Esta definición no comprende a la moneda nacional, la moneda extranjera, ni cualquier documento representativo de estas; los bonos, pólizas, títulos, timbres, estampillas y las acciones, participaciones sociales, participaciones en sociedades de hecho, contratos de colaboración empresarial, cuentas en participación y similares, facturas y otros documentos pendientes de cobro, valores mobiliarios y otros títulos de crédito salvo que

la transferencia de los valores mobiliarios, títulos o documentos que implique la venta de un bien mueble sujeto al impuesto al traspaso.

- 8) Bonificaciones. Para efectos del artículo 13 de la Ley, consiste en una reducción en el precio para efectos comerciales, las cuales pueden ser concedidos de forma previa, durante la operación o en forma posterior a esta.
- 9) Centro de Atención para los Adultos Mayores. Es el lugar o establecimiento al que acuden las personas adultas mayores de diferentes zonas, de distinta condición económica y que asisten a diversos talleres ocupacionales, productivos y artísticos, para compartir y demostrar talentos.
- 10) Comercialización. Planificación y control de los bienes y servicios para favorecer el desarrollo adecuado de un producto o servicio y asegurar que lo solicitado esté en el lugar, en el momento, al precio y en la cantidad requeridos, garantizando así unas ventas rentables.
- 11) Comprobante electrónico. Documento electrónico autorizado por la Administración Tributaria que respalda la venta de bienes y la prestación de servicios, el cual debe de ser generado, expresado y transmitido en formato electrónico en el mismo acto de la compra-venta o prestación del servicio. Se entiende por comprobante electrónico: el ticket electrónico, la factura electrónica, la factura electrónica de exportación, la factura electrónica de compra y las notas de crédito y débito electrónicas, así como cualquier otro que mediante resolución general la Administración Tributaria autorice.
- 12) Consumidor final. Es el destinatario final de los bienes y servicios producidos y quien realiza el consumo que pretende gravar el impuesto sobre el valor agregado.

- 13) Contrato de seguro. Convenio definido en el artículo 3 de la Ley N° 8956 del 17 de junio de 2011.
- 14) Contrato de agencia. Para efectos del artículo 2 de la Ley, es un convenio que implica la existencia de una persona, natural o jurídica, denominada agente, el cual se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de un pago, beneficio o remuneración, generalmente denominada comisión, para promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o para promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos en su condición de intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo sobre tales operaciones.
- 15) Distribución. Conjunto de actividades que se realizan desde que el bien ha sido elaborado o producido por el fabricante o productor y hasta que ha sido comprado por el consumidor final.
- 16) Dominio pleno. Es la propiedad absoluta sobre los bienes por el cual se ejercen las facultades de goce, exclusión y disposición de estos, conforme a los límites que establecen la ley, la moral y el orden público y cuando corresponda en el contexto de la función social a que responde por imperativo constitucional.
- 17) Embalaje. Recipiente o envoltura que contiene productos de manera temporal, principalmente para agrupar unidades de un producto para su manipulación, transporte y almacenaje, utilizados en los procesos de producción, distribución, comercialización o la venta de bienes. Otras funciones del embalaje pueden ser: proteger el contenido, facilitar la manipulación, informar sobre sus condiciones de manejo, requisitos legales, composición, ingredientes.

- 18) Envase. Recipiente destinado a guardar, preservar, exhibir y transportar diferentes elementos y sustancias, pudiendo ser de diferentes materiales y formas según el objetivo que se le asigne en los procesos de producción, distribución, comercialización o la venta de bienes.
- 19) Establecimiento permanente. Es el dispuesto en el inciso b) del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 20) Exportación. Para efectos aduaneros, es la salida, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas, destinados al uso o consumo definitivo en el extranjero. Para efectos no aduaneros, se considerarán exportaciones, la prestación de servicios o la venta de bienes intangibles que se presten a título oneroso desde el territorio nacional hacia el exterior, en el que el destinatario es un no domiciliado y el uso o consumo del servicio o el bien intangible por parte de aquel se realiza fuera del territorio nacional.
- 21) Exonet. Sistema informático a cargo de la Dirección General de Hacienda, utilizado para los procesos de exoneración y aplicación de tarifas reducidas, y que se encuentra regulado en el Decreto Ejecutivo No 31611-H del 7 de octubre de 2003 y sus reformas.
- 22) Importación. Es el ingreso de bienes en el territorio nacional, cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras, destinados al uso o consumo en el país.
- 23) Impuesto repercutido. Impuesto que el contribuyente traslada al comprador del bien o servicio prestado a este.
- 24) Impuesto soportado. Impuesto que el contribuyente asume en la compra de bienes y servicios gravados.

- 25) Impuesto. Salvo otra indicación, se refiere al Impuesto sobre el Valor Agregado, establecido en el Título I artículo 1 de la Ley N° 9635 denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, publicada en la Gaceta Digital, en el Alcance N° 202 del 04 de diciembre de 2018.
- 26) Insumos. Son los bienes intermedios o finales necesarios para producir o comercializar un bien o para prestar un servicio.
- Para efectos de la tarifa reducida establecida en los incisos a) y b) del numeral 3) del artículo 11 de la Ley, se entiende por insumo vinculado a las operaciones sujetas a dicha norma, aquellos que estén contenidos dentro del listado de insumos que se establece mediante el Reglamento de Insumos Agropecuarios y Veterinarios, Insumos de Pesca no Deportiva y Conformación del Registro de Productores Agropecuarios o el que se encuentre vigente.
- 27) Intermediarios. Para efectos de la aplicación del artículo 30 de la Ley, se entenderá por intermediarios aquellas personas físicas, jurídicas o entidades, residentes en el territorio nacional o no, que a efectos de Sección II del Capítulo IX actúen como minoristas, faciliten la venta o prestación de servicios digitales al detalle a consumidores finales y operen una plataforma digital.
- 28) Internamiento/internación. Es el ingreso de mercancías a los regímenes de Zonas Francas y Perfeccionamiento Activo por parte de los beneficiarios cumplidos los trámites legales respectivos.
- 29) Inversión del sujeto pasivo. Supuesto en que el contribuyente adquiere un servicio o un bien intangible por parte de un proveedor no domiciliado en el territorio nacional y

ante lo cual no está obligado a repercutir el impuesto, debiendo el contribuyente aplicar lo dispuesto en el Artículo 25 del presente Reglamento.

- 30) Juego de azar. Es toda actividad que se realiza generalmente para diversión o entretenimiento en la que medie dinero, de forma tal que la ganancia o pérdida dependen mayoritariamente de la suerte.
- 31) Ley. Salvo indicación en contrario, cuando en este Reglamento se haga referencia a la Ley, se entenderá que se trata de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, contenida en el Título I de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley N° 9635, publicada en el Alcance N° 202 a la Gaceta No.225 del 04 de diciembre 2018.
- 32) Libro. Obra científica, artística, literaria o de cualquier otra índole que constituye una publicación unitaria en uno o varios volúmenes y que puede aparecer impresa o en cualquier otro soporte susceptible de lectura. Se entienden incluidos en la definición de libro, los libros electrónicos y los libros que se publiquen o se difundan por Internet o en otro soporte que pueda aparecer en el futuro, los materiales complementarios de carácter impreso, visual, audiovisual o sonoro que sean editados conjuntamente con el libro y que participen del carácter unitario del mismo, así como cualquier otra manifestación editorial.
- 33) Línea de negocio en la reorganización empresarial. Para efectos del numeral 9 inciso 4) de la Ley, la transmisión de un conjunto de bienes tangibles e intangibles, que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del contribuyente, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica por sus propios medios.

- 34) Materia prima. Es todo bien que es transformado durante un proceso de producción hasta convertirse en un producto.
- 35) Operaciones. Constituyen la venta de bienes o prestación de servicios por parte del contribuyente.
- 36) Partes de interés. Participación del socio en el capital social en las sociedades colectivas, en comandita y capital e industrial.
- 37) Plataforma digital. Se entenderá como un servicio en línea que facilita la interacción a través de internet, entre dos o más personas, conjuntos de usuarios distintos pero interdependientes.
- 38) Primas de seguro. Importe que de una vez o periódicamente paga el asegurado a la institución o empresa de seguros autorizada.
- 39) Productos informáticos estandarizados. Productos de naturaleza informática que se hayan producido en serie.
- 40) Prótesis. Bienes destinados a mejorar la funcionalidad y garantizar la autonomía de la personas con discapacidad.
- 41) Proveedor de servicios digitales. Para efectos de la aplicación del artículo 30 de la Ley, se entenderá por proveedor de servicios digitales a toda persona física o jurídica que ponga a disposición servicios digitales o bienes intangibles, por medio de internet o cualquier otra plataforma digital.
- 42) Reexportación. Es el régimen que permite la salida del territorio aduanero de mercancías extranjeras llegadas al país y no importadas definitivamente, de conformidad con lo establecido en la ley N° 7557 Ley General de Aduanas del 20 de octubre de 1995 y sus reformas.

- 43) Seguro de riesgos del trabajo. Es el convenio definido en la Ley N° 6727 del 09 de marzo de 1982 y sus reformas.
- 44) Seguro para vivienda de interés social. Es el convenio definido en el artículo 176 de la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda y Creación del Banco Hipotecario de la Vivienda, Ley N° 7052 del 13 de noviembre de 1986 y sus reformas.
- 45) Seguros personales. Seguros adquiridos por personas, relacionados con la vida, la integridad física y la salud de estas, cuya comercialización se encuentre autorizada por la Superintendencia General de Seguros.
- 46) Servicios digitales transfronterizos. Los servicios digitales y bienes intangibles adquiridos por parte de un consumidor final o de un contribuyente del impuesto, a un proveedor de servicios digitales que se encuentra domiciliado fuera del territorio nacional, con el fin de ser consumidos o utilizados dentro del territorio nacional.
- 47) Servicios digitales. aquellos que se prestan a través de Internet o una red o plataforma digital o tecnológica, que por su naturaleza estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, entre los que se pueden citar: las compras de contenido digital (descarga de música, libros electrónicos, vídeos, aplicaciones, juegos, entre otros), el suministro de contenido basados en suscripciones (noticias, música, juegos en línea, entre otros), suministros de servicios de software y mantenimiento, tales como software de antivirus, almacenamiento de datos digitales, entre otras.
- 48) Servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia, derivados de relaciones administrativas o laborales, o de carácter cooperativo por sus asociados de trabajo: Para efectos del numeral 8 del artículo 9 de la Ley, se trata de aquellos

servicios suministrados por personas físicas, cuya relación contractual con su patrono está sujeta al Código de Trabajo o a las Leyes Estatutarias vigentes en el territorio nacional. En el caso de los servicios de carácter cooperativo, se trata de una relación de trabajo, donde el aporte de trabajo a las cooperativas, sujetos a la Ley de Asociaciones Cooperativas, N° 4179 del 22 de agosto de 1968 y sus reformas.

- 49) Territorio nacional. Corresponde al ámbito espacial de aplicación del impuesto regulado en la Ley y coincide con el territorio costarricense donde ejerce su jurisdicción la República de Costa Rica, de conformidad con el artículo 5 de la Constitución Política de la República de Costa Rica del 7 de noviembre de 1949. Para efectos aduaneros, es el indicado en el artículo 2 de la Ley General de Aduanas, N° 7557 del 20 de octubre de 1995 y sus reformas.

CAPÍTULO II

Del Objeto y del Hecho Generador

Artículo 2.- Objeto del Impuesto.

Tratándose del objeto del impuesto, el mismo se constituye en la venta de bienes o en la prestación de servicios, conforme a lo establecido en el artículo 1 de la Ley. Además de lo ahí establecido se entenderá que existe una venta de bienes o una prestación de servicios en los siguientes supuestos:

- 1) En la venta de gas, tanto si son suministrados por conductos como también aquellos envasados.
- 2) En la prestación de servicios, toda operación que no tenga la consideración de transferencia o de importación de bienes, dentro de los que se pueden citar:
 - a. Servicios personales prestados sin relación de dependencia (profesión, arte u oficio).

- b. Operaciones referidas al uso de seguros.
- c. Servicios hospitalarios privados.
- d. Uso de instalaciones deportivas o recreativas.
- e. Suministro de productos informáticos específicos, entendido como el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados, previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.
- f. Suministro de agua y electricidad.

Artículo 3.- Lugar de realización del hecho generador.

De conformidad con el artículo 1º de la Ley, se establece un Impuesto sobre el Valor Agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios, independientemente del medio por el que sean prestados y que se realicen o consuman en el territorio nacional.

- 1) Por venta de bienes realizados en el territorio nacional, se entenderán las importaciones y las ventas locales de bienes, así como aquellos en los que el contribuyente adquiere de parte de un proveedor no domiciliado en el territorio nacional, un bien intangible que es consumido en el territorio nacional.

En el caso de las importaciones e internamiento de bienes, están sujetas cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador, para su uso o consumo en el país.

- 2) Por prestación de servicios realizados en el territorio nacional, se entenderán los que se presten o consuman en el territorio nacional, así como aquellos en los que el

contribuyente adquiere de parte de un proveedor no domiciliado en el territorio nacional, un servicio que es utilizado en el territorio nacional.

- 3) A los efectos de este impuesto, el autoconsumo se entenderá conforme a lo establecido en el numeral 3) del artículo 1 de este Reglamento.
- 4) Los servicios de transporte que se citan a continuación, se entenderán prestados en el territorio nacional y serán gravados tal y como este se define en el artículo 1 Apartado B) inciso iv), subincisos a) y b) de la Ley:
 - a. Los de transporte terrestre de pasajeros y bienes: por la parte del trayecto que discorra por el territorio nacional.
 - b. Los de transporte marítimo y aéreo de pasajeros o bienes, cuando el mismo sea originado en el territorio de la República.
 - c. La venta de bienes o prestación de servicios que se efectúen en los vehículos, embarcaciones o aeronaves, seguirán el mismo tratamiento tributario del transporte en cuestión, siempre y cuando estén vinculados con el servicio de transporte.
- 5) De igual manera, se entenderán realizados dentro del territorio nacional todos los servicios relacionados con bienes inmuebles situados en el territorio nacional.

Artículo 4.- Hecho generador en la venta de bienes.

El Impuesto sobre el Valor Agregado se devenga, en la venta de bienes en el momento de la emisión del comprobante electrónico autorizado o la entrega del bien, el acto que se realice primero.

En el caso que se realicen pagos anticipados a la transferencia de bienes o que esta se realice por etapas, por avance de obras o por trabajos y en general, aquellos que adopten la forma de tracto

sucesivo, el hecho generador se producirá al cumplirse las condiciones para considerar vencido cada período, fase o etapa, momento en el cual debe emitirse el correspondiente comprobante electrónico.

Artículo 5.- Hecho generador en las importaciones o internamiento de bienes.

En estos casos, el hecho generador del impuesto se devengará en el momento de la aceptación de la declaración aduanera.

No obstante, cuando un bien desde su entrada al territorio nacional sea colocado en zonas francas, depósitos temporales o sea vinculado a los regímenes aduaneros de Perfeccionamiento Activo o Devolutivo de Derechos, la importación o internamiento se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas o abandone los regímenes indicados, para ser introducido en el territorio nacional.

Artículo 6.- Hecho generador en la prestación de servicios.

En la prestación de servicios, el hecho generador del impuesto se devenga al momento de la emisión del comprobante electrónico o de la prestación del servicio, lo que se configure primero.

En el caso de que se realicen pagos anticipados a la prestación del servicio, o en aquellos servicios prestados por etapas o de tracto sucesivo, el hecho generador se producirá al cumplirse las condiciones para considerar vencido cada fase o etapa.

Tratándose de los servicios prestados al Estado, el hecho generador se producirá en el momento en que se percibe el pago, por parte de la Administración Central, Poderes de la República entendido como Poder Ejecutivo, Judicial, Asamblea Legislativa y Tribunal Supremo de Elecciones, así como las instituciones autónomas y semiautónomas.

Artículo 7.- Hecho generador en el autoconsumo de bienes y servicios.

En el autoconsumo, el hecho generador se devenga, en el caso de los bienes, en la fecha en que

los bienes se retiren de la empresa, y en el caso de servicios, en el momento en que se presten, entendiéndose como tales el uso personal, para fines ajenos del servicio o efectuados a título gratuito, los cuales deberán contabilizarse por separado.

Artículo 8.- Hecho generador en el arrendamiento de bienes con opción de compra.

En los arrendamientos con opción de compra vinculante el impuesto por la venta del bien se devenga al momento en que este se pone a disposición, cuando la opción de compra es no vinculante, el impuesto se devenga al momento en que se realice la venta.

Artículo 9.- Hecho generador en las ventas en consignación y el apartado de bienes.

El hecho generador en las ventas en consignación se devengará en el momento en que el consignatario entregue el bien en consignación al adquirente, y en los apartados de bienes en el momento en que el bien queda apartado.

CAPÍTULO III

CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO

Artículo 10.- Contribuyentes.

Son contribuyentes del Impuesto sobre el Valor Agregado las personas físicas o jurídicas, las entidades públicas o privadas que en forma habitual lleven a cabo actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, la distribución, la comercialización o la venta de bienes o la prestación de servicios.

Se entiende por factores de producción aquellos que abarcan todos los recursos o insumos que intervienen o participan en la producción, distribución, comercialización o venta de bienes o en la prestación de servicios.

También se consideran contribuyentes del Impuesto sobre el Valor Agregado, las personas físicas o jurídicas, las entidades públicas o privadas de cualquier naturaleza que efectúen en forma habitual o no, importaciones o internamiento de bienes tangibles, las cuales están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 de la Ley.

Cuando se trate de la compra de servicios o de bienes intangibles, cuyo prestador no se encuentre domiciliado en el territorio nacional, el contribuyente será el destinatario del servicio o el bien intangible, independientemente del lugar desde el cual se esté prestando el servicio, siempre que sea a la vez contribuyente de este impuesto, conforme a lo dispuesto en el párrafo 3° del artículo 4 de la Ley. Cuando se trate de la compra de servicios digitales transfronterizos, cuyo prestador no se encuentre domiciliado en el territorio de la República, el contribuyente será el que resulte de lo dispuesto en la Sección II del Capítulo IX de este Reglamento.

CAPÍTULO IV

EXENCIONES Y NO SUJECIONES

Artículo 11.- Exenciones.

Están exentos del pago de Impuesto al Valor Agregado, los siguientes supuestos:

1) Exención en las exportaciones, importaciones e internamiento.

- a. Las exportaciones de bienes.
- b. La prestación de servicios por contribuyentes del impuesto, según el párrafo cuarto del artículo 4 de la Ley, cuando sean consumidos fuera del territorio nacional.
- c. Las operaciones relacionadas con exportaciones, entre ellas:
 - i. El transporte de las mercancías hacia los puertos, aeropuertos y frontera terrestre, siempre que el transportista esté registrado como un auxiliar de la

función pública aduanera.

- ii. Servicios complementarios a las exportaciones (según artículo 140 de Reglamento de la Ley General de Aduanas): despacho de mercancías en las instalaciones de los depositarios aduaneros, especialmente para el funcionamiento de agentes aduaneros, agencias de carga, empresas consolidadoras para el paletizaje o empaque de mercancías destinadas a la exportación o reexportación, empresas aseguradoras de carga, transportistas aéreos, terrestres y marítimos.
- iii. Servicios complementarios a las exportaciones (según artículo 160 de Reglamento de la Ley General de Aduanas): servicios de recepción, consolidación, empaque y paletizaje para la entrega en puerto aduanero, de mercancías destinadas a la exportación, o reexportación.
- iv. Servicios complementarios a las exportaciones (según artículo 304 de Reglamento de la Ley General de Aduanas): servicios de desempaque, división, clasificación, empaque, reempaque, reembalaje, remarcación y etiquetado.
- v. Servicios relacionados con pesaje de contenedores, certificaciones de carga, marchamos y precintos para contenedores, almacenes y depósitos fiscales.
- vi. Servicios de refrigeración.
- vii. Servicios de seguros para la exportación.
- viii. Servicios de alquiler de equipo, maquinaria y bodegas destinado a la exportación.

- ix. Servicios de empaque y embalaje de carga para exportación.
- x. Servicios relacionados con preparación de la carga para exportar (aplicación de ceras, fumigación de cargas y tarifas).
- xi. Servicios de logística integral para la exportación y reexportación.
- xii. El avituallamiento de naves, incluyendo el agua, víveres y medicinas.

Lo anterior sin perjuicio del poder emitir una resolución general para ampliar dicho listado de servicios, conforme al numeral 1) del artículo 8 de la Ley.

- d. La compra de bienes y servicios por parte de contribuyentes registrados como exportadores según lo dispuesto en el artículo 66 del presente Reglamento.
- e. La introducción de bienes en depósitos aduaneros.
- f. Los bienes que se acojan a regímenes aduaneros siempre y cuando estén destinados a la exportación. En ningún caso se considerarán como tales los destinados al régimen definitivo de importación y al régimen devolutivo de derechos.
- g. La reimportación de bienes nacionales, siempre que ocurra dentro de los tres años siguientes a su exportación y regresen al país en el mismo estado de la exportación, para lo cual es necesario que se cumpla con los siguientes requisitos:
 - i. Que la declaración de reimportación sea debidamente presentada y aceptada, dentro del plazo de tres años contados a partir de la fecha de aceptación de la declaración de exportación definitiva.
 - ii. Que las mercancías no hayan sido objeto de ninguna transformación.
 - iii. Que se establezca plenamente la identidad de las mercancías.
- h. La venta de bienes o prestación de servicios para la exportación entre beneficiarios

del régimen de Zona Franca.

- i. La venta de bienes y prestación de servicios a beneficiarios del régimen de Zona Franca.
- j. La importación de bienes cuya adquisición se encuentra exenta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley.
- k. La adquisición de servicios prestados desde el exterior, cuya adquisición se encuentra exenta de conformidad con lo dispuesto en la Ley.
- l. La importación de autobuses y las embarcaciones utilizadas para la prestación de estos servicios de transporte colectivo de personas, siempre y cuando cuenten con el permiso o concesión otorgada por el Estado y cuya tarifa sea regulada por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP).

2) Exenciones referidas a operadoras de pensiones.

Las comisiones pagadas a las operadoras de pensiones, conforme lo establece la Ley N° 7983 del 16 de febrero de 2000 y sus reformas, denominada “Ley de Protección al Trabajador”.

La exención no se extiende a las gestiones de carteras por parte de las administradoras de fondos de inversión o de capital de riesgo o de fondos inmobiliarios.

3) Exenciones referidas a entidades públicas, organismos internacionales y organizaciones sin fines de lucro.

- a. Los bienes y los servicios que venda, preste o adquiera la Cruz Roja Costarricense, siempre y cuando sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

- b. Los aranceles por matrícula y los créditos de los cursos brindados en las universidades públicas, en cualquiera de sus áreas sustantivas. La exención no cubre aquellas áreas sustantivas en las que no se requiera el pago de un arancel por matrícula o por los créditos por los cursos brindados.
- c. Los bienes y los servicios que venda, preste o adquiera el Benemérito Cuerpo de Bomberos de Costa Rica, siempre y cuando sean necesarios para el cumplimiento de las funciones definidas por ley.
- d. La adquisición de bienes y servicios, así como la venta de bienes y servicios realizada por:
 - i. La Fundación Ayúdenos a Ayudar y la Asociación Pro-Hospital Nacional de Niños, Ley N° 8095 del 15 de marzo de 2001.
 - ii. La Fundación para el Rescate y Protección del Patrimonio de la Casa Presidencial, la Fundación Ayúdenos para Ayudar y la Asociación Pro-Hospital Nacional de Niños, Ley N° 8095 de 15 de marzo de 2001.
 - iii. La Asociación Obras del Espíritu Santo, cédula de persona jurídica número tres-cero cero dos-trescientos cuarenta y cuatro mil quinientos sesenta y dos (N° 3-002-344 562).
 - iv. La Federación Cruzada Nacional de Protección al Anciano (FECRUNAPA).
- e. La adquisición de bienes y servicios que realice:
 - i. La Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda (EARTH), según lo dispuesto en la Ley N° 3011 del 18 de julio de 1962, Convenio de la Alianza para el Progreso con los Estados Unidos (AID) y la Interpretación

Auténtica, Ley N° 8088 del 13 de febrero de 2001, del Artículo 2 de la Ley Reguladora de las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, Ley N° 7293 del 31 de marzo de 1992 y sus reformas.

ii. El Instituto Centroamericano de Administración de Empresas (INCAE) según lo dispuesto en el Convenio entre el Gobierno de Costa Rica y el Instituto Centroamericano de Administración de Empresas (INCAE), Ley N° 6743 del 29 de abril de 1982 y la Interpretación Auténtica Ley N° 8088 del 13 de febrero de 2001, del Artículo 2 de la Ley Reguladora de las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, Ley N° 7293 del 31 de marzo de 1992 y sus reformas.

f. Los productos de azar que venda comercialice o distribuya la Junta de Protección Social de San José (JPSSJ), en territorio nacional, tales como:

- i. Las loterías nacionales.
- ii. Las rifas.
- iii. Los demás productos de azar que la ley autorice.

g. La compra de bienes y servicios que realicen las asociaciones de desarrollo comunal, conforme a la Ley N° 3859 del 7 de abril de 1967 y sus reformas, denominada “Ley sobre el Desarrollo de la Comunidad”, siempre y cuando sean necesarios para el cumplimiento de sus fines.

h. La adquisición y la venta de bienes y servicios que realicen las juntas de educación y administrativas de las instituciones públicas de enseñanza del Ministerio de Educación Pública (MEP), siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines y en beneficio de los centros educativos públicos que les

corresponda atender. Esta exención no se extiende al servicio de transporte de estudiantes contratado por las Juntas de Educación.

- i. Los servicios y los bienes comprados o adquiridos por las asociaciones administradoras de los sistemas de acueductos y alcantarillados comunales en Costa Rica (Asadas), siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines y en beneficio de las comunidades o zonas que les corresponda atender.
- j. Las cuotas de afiliación y las mensualidades pagadas a los colegios profesionales, a las organizaciones sindicales y cámaras empresariales, debidamente conformadas.

Para efectos de la adquisición de los bienes y servicios citados, el pago deberá realizarse por los medios bancarios y corroborarse que proviene de cuentas registradas a nombre de la entidad que está aplicando la exención.

4) Exenciones referidas a otros bienes, derechos y servicios.

- a. Está exenta la venta local o la importación de los siguientes bienes y la prestación de servicios destinados a mejorar la funcionalidad y garantizar la autonomía de las personas con discapacidad, conforme lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley No. 7600 del 02 de mayo de 1996, denominada “Igualdad de Oportunidades para las Personas con Discapacidad”:
 - i. Las sillas de ruedas y similares.
 - ii. El equipo ortopédico.
 - iii. Las prótesis en general.
 - iv. Los equipos utilizados por personas con problemas auditivos.

- v. El equipo que se utilice en programas de rehabilitación y educación especial, incluidas las ayudas técnicas.
 - vi. Los servicios de apoyo para personas con discapacidad.
- b. Los libros con independencia de su formato. Esta exención no será aplicable a los medios electrónicos que permiten el acceso y la lectura de libros en soporte diferente del papel.
 - c. Las primas de seguro por riesgos del trabajo, las primas de seguro agropecuarios y las primas de seguro de viviendas de interés social, supervisados por la Superintendencia General de Seguros (SUGESE) y el Banco Hipotecario para la Vivienda (BANHVI).
 - d. Las primas de seguros de sobrevivencia con rentas vitalicias y rentas de otros tipos.
 - e. La venta y comercialización de animales vivos (semovientes) dentro de la cadena de producción e industria pecuaria.
 - f. La compraventa local de autobuses y embarcaciones utilizadas para la prestación de servicios de transporte colectivo de personas, siempre y cuando los adquirentes cuenten con el permiso o concesión otorgada por el Estado, y cuya tarifa sea regulada por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP).

5) Exenciones referidas a arrendamientos.

- a. Los arrendamientos de inmuebles destinados exclusivamente a viviendas, así como sus anexos accesorios, tales como garajes, piscinas, ranchos, áreas comunes y menaje de casa; arrendados en forma conjunta con éstos, siempre y cuando el monto de la renta mensual de la vivienda sea igual o inferior a (1,5) uno coma

cinco del salario base. Cuando el monto de la renta mensual de la vivienda exceda el monto exento, el impuesto se aplicará al total del pago del alquiler de la vivienda. Esta exención no es aplicable cuando el bien accesorio tenga un valor mayor al bien inmueble, a los vehículos ni a los bienes inmuebles destinados al alquiler vacacional.

b. Los arrendamientos de los locales o establecimientos en los que se desarrolle el culto de las organizaciones religiosas, cualquiera que sea su credo. Esta exención no alcanza los lugares que se destinen a zonas de recreo, actividades sociales o todo aquel lugar en el que no se desarrolle el culto.

c. Los arrendamientos de las micro y pequeñas empresas, debidamente inscritas en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC) y de las micro y pequeñas empresas agrícolas registradas ante el Ministerio de Agricultura (MAG). Para lo cual existirá una coordinación entre el Ministerio de Hacienda y el MEIC o el MAG según corresponda, a efectos de obtener la información correspondiente.

Ambos casos están exentos siempre y cuando el arrendamiento o alquiler mensual sea inferior o igual a uno coma cinco (1,5) salarios base. Cuando el monto del alquiler o renta mensual exceda de dicho monto, el impuesto se aplicará al total de la renta.

d. El arrendamiento y el leasing de autobuses y embarcaciones utilizadas para la prestación de servicios de transporte colectivo de personas, el alquiler de los planteles y terminales utilizados para su operación, siempre y cuando los arrendatarios cuenten con el permiso o concesión otorgada por el Estado, y cuya tarifa sea regulada por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos

(ARESEP).

6) Exenciones referidas a la prestación de servicios.

- a. Los servicios prestados por las emisoras de radio culturales, así calificadas por la Ley N° 8642 de 4 de junio de 2008, denominada “Ley General de Telecomunicaciones”.
- b. Los servicios de transporte terrestre de pasajeros y los servicios de cabotaje de personas, siempre y cuando cuenten con permiso o concesión otorgada por el Estado, y cuya tarifa sea regulada por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP).
- c. Las comisiones por el servicio de subasta ganadera y agrícola, siempre y cuando la subasta esté autorizada por el ente público competente.
- d. El servicio de matanza de animales (semovientes) la misma deberá realizarse en los mataderos autorizados por el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG).
- e. Los servicios que presten las redes de cuidado de niños y adultos mayores, así como los centros de atención para adultos mayores, siempre y cuando cuenten con la debida autorización del Ministerio de Salud.
- f. Los servicios de educación prestados por centros docentes privados sujetos a inspección por parte del Ministerio de Educación Pública, desde la educación preescolar hasta la universitaria, en todas las modalidades del sistema educativo aprobadas por el Consejo Superior de Educación Pública según lo dispone el artículo 8 inciso b) de la Ley N° 1362, y el artículo 81 de la Constitución Política, así como cualquier otra autoridad oficial competente en materia educativa y conforme al listado que se indica a continuación:

- i. Educación preescolar.
 - ii. Educación primaria.
 - iii. Educación secundaria.
 - iv. Educación universitaria.
 - v. Educación para universitaria.
 - vi. Educación técnica.
- g. Los servicios de educación privada brindados por las instituciones mencionadas en el numeral 19) del artículo 8 de la Ley.
- h. El servicio de energía eléctrica residencial, siempre que el consumo del mismo sea inferior o igual a 280 kW/h (kilovatios por hora). Cuando el consumo mensual exceda de los 280 kW/h, el impuesto se aplicará al total de kW/h consumidos.
- i. El servicio de agua residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 30 metros cúbicos. Cuando el consumo mensual de agua residencial exceda de los 30 metros cúbicos, el impuesto se aplicará al total de metros cúbicos consumidos.

No gozará de esta exención, el agua envasada en recipientes de cualquier material.

7) Exenciones referidas a transacciones financieras y servicios bancarios.

- a. Las siguientes transacciones financieras, establecidas en los numerales 3 y 4 del artículo 8 de la Ley:
 - i. Líneas de Crédito
 - ii. Líneas de Préstamo.
 - iii. Créditos documentarios.
 - iv. Préstamos Titularizados. Esta exención incluye pagarés de empresa,

bonos, y obligaciones accesorias a éstos.

- v. Instrumentos de giro financiero que no representen bienes relativos a los créditos y préstamos indicados en el numeral 3 del artículo 8 de la Ley tales como letras de cambio, cheques, libranzas, o similares.
- vi. Gestiones ligadas a letras de cambio, protesto, aval y aceptación vinculadas a las líneas de crédito y préstamo exentos.
- vii. Rendimientos generados producto de créditos por descuento de facturas; así como los arrendamientos financieros y los arrendamientos operativos en función financiera
- viii. Créditos por descuento de facturas.
- ix. Servicios de adquirencia.

b. Los siguientes servicios, cuando sean prestados por entidades financieras fiscalizadas por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), de acuerdo a lo establecido en los numerales 5 y 6 del artículo 8 de la Ley:

- i. Transferencias bancarias y no bancarias.
- ii. Servicios de captación de depósitos del público.
- iii. Retiros de efectivo, independientemente del medio en que se realice, tales como: retiro en caja, cajero automático, cambio de cheques.
- iv. Pago de servicios e impuestos.
- v. Compra, venta o cambio y los servicios análogos que tengan por objeto divisas.
- vi. Comisiones de tarjeta de crédito y débito.
- vii. Gestiones de carteras por las administradoras de fondos de inversión o de

capital de riesgo o de fondos inmobiliarios.

viii. Certificados de depósito.

ix. Avaluos y garantías de participación y cumplimiento, únicamente cuando estos sean otorgados por entidades bancarias.

8) Exenciones referidas al autoconsumo.

a. El autoconsumo de bienes está exento siempre y cuando el contribuyente no haya utilizado como crédito total o parcial el impuesto soportado en los siguientes casos:

i. La adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes.

ii. La recepción del servicio que sea objeto de dicha operación.

b. El autoconsumo de energía eléctrica generada por medio de la utilización de paneles solares, así como otras fuentes renovables, tales como el viento, el sol y la biomasa. Esta exención comprende la cogeneración de energía, entendida como el procedimiento mediante el cual se obtiene simultáneamente energía eléctrica y térmica útil, por ejemplo, vapor y agua caliente.

c. El uso de espacio publicitario o promocional exclusivo para programas o actividades propias que realicen las televisoras y las emisoras de radio.

9) Sobre la solicitud para gozar del beneficio tributario.

Los siguientes supuestos establecidos en el artículo 8 de la Ley, requerirán de la autorización de la Dirección General de Hacienda para la aplicación del beneficio tributario, mediante el procedimiento que establece el Decreto Ejecutivo No 31611-H del 7 de octubre de 2003 y sus reformas:

- a. La Cruz Roja Costarricense, por los bienes y los servicios que venda, preste o adquiera para el cumplimiento de sus funciones.
- b. El Benemérito Cuerpo de Bomberos de Costa Rica, por los bienes y los servicios que venda, preste o adquiera para el cumplimiento de sus funciones.
- c. Las microempresas y pequeñas empresas inscritas en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), así como las micro y pequeñas empresas agrícolas registradas ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) para el beneficio de aquellos alquileres que no superen el 1,5 del salario base mensual.
- d. Los concesionarios o permisionarios de transporte terrestre de pasajeros o servicio de cabotaje de personas, cuya tarifa sea regulada por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (ARESEP), para las adquisiciones de bienes y servicios establecidos en el numeral 24) del artículo 8 de la Ley.
- e. Las compras que realicen las instituciones detalladas en los numerales 18) y 19) del artículo 8 de la Ley.
- f. Las asociaciones de desarrollo comunal, por la adquisición de bienes y servicios que hagan, para el cumplimiento de sus fines.
- g. Las juntas de educación y administrativas de las instituciones públicas de enseñanza del Ministerio de Educación Pública, por la adquisición y la venta de bienes y servicios que hagan, para la realización de sus fines y en beneficio de los centros educativos públicos que les corresponda atender.
- h. Las asociaciones administradoras de los sistemas de acueductos y alcantarillados comunales en Costa Rica, también conocidas como Asadas, por la compra o adquisición de los bienes y servicios, para la realización de sus fines y en

beneficio de las comunidades o zonas que les corresponda atender.

- i. Los importadores de los bienes establecidos en el numeral 14) del artículo 8 de la Ley: sillas de ruedas y similares, equipo ortopédico, prótesis en general, equipos usados por personas con problemas auditivos, equipo que se utilice en programas de rehabilitación y educación especial incluidas las ayudas técnicas, así como los servicios de apoyo para personas con discapacidad.
- j. Los contribuyentes registrados como exportadores, según lo dispuesto en el artículo 66 del presente Reglamento, para la adquisición de bienes y servicios relacionados con sus operaciones de exportaciones.

La anterior lista no limita las facultades de la Administración Tributaria para incluir mediante resolución general cualquier otra persona física o jurídica o entidades o colectividades sin personalidad jurídica, públicas o privadas, que requieran solicitar la autorización para gozar de los beneficios aludidos.

Las exenciones indicadas en el artículo 8 de la Ley y no contempladas en este apartado no requerirán de autorización para su aplicación, debiendo respaldar sus operaciones mediante los comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria, así como en sus registros contables.

Artículo 12.- No sujeciones.

No están sujetas al Impuesto sobre el Valor Agregado, las siguientes operaciones:

1) Las adquisiciones y operaciones de los siguientes entes públicos:

- a) Los bienes y servicios que venda, preste o adquiera la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS).
- b) Los bienes y servicios que venda, preste o adquieran las corporaciones

municipales, cuando se especifique e identifique en el comprobante electrónico el número de cédula jurídica y nombre de la corporación. Esta no sujeción no abarca la prestación del servicio de agua, el cual está sujeto a lo establecido en el inciso 12 del artículo 8 de la Ley.

- c) El suministro de bienes y prestación de servicios realizados directamente por los entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, entre los que se pueden citar la recaudación de impuestos y la inscripción de bienes muebles e inmuebles.
- d) Las materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo para la obtención de los productos o combustibles listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE), para lo cual requerirán de la autorización de la Dirección General de Hacienda para la aplicación del beneficio tributario, mediante el procedimiento que establece el Decreto Ejecutivo No 31611-H del 7 de octubre de 2003 y sus reformas.

En todos los incisos anteriores, los comprobantes electrónicos deberán especificar como vendedor del bien o servicio, o como adquirente del bien o servicio, al ente público. En caso contrario, procederá el cobro del impuesto según la tarifa que corresponda.

Para efectos de la adquisición de los bienes y servicios contemplados en el numeral 1) del presente artículo, el pago deberá realizarse por los medios bancarios y corroborarse que proviene de cuentas registradas a nombre de la entidad que está aplicando la exención.

2) Las siguientes operaciones a título gratuito:

- a) Los bienes que el contribuyente utilice como muestras gratuitas sin valor comercial, con el fin de promocionar su actividad económica sujeta. Esta exención no alcanza la reventa de los bienes citados.
- b) La prestación de servicios de demostración a título gratuito efectuada para la promoción de las actividades.
- c) El suministro de impresos u objetos de carácter publicitario sin que medie contraprestación. Esta exención no alcanza la reventa de los bienes citados.
- d) El suministro de bienes y prestación de servicios a título gratuito que sean obligatorios para el contribuyente en virtud de las normas jurídicas y los convenios colectivos.
- e) La prestación de servicios de medios de comunicación colectiva, a título gratuito y con fines de interés social, siempre y cuando sean suministradas:
 - i. Al Estado.
 - ii. A las instituciones autónomas y semiautónomas.
 - iii. A las corporaciones municipales.
 - iv. A las universidades estatales.
 - v. A la Junta de Protección Social (JPS).
 - vi. A las juntas de educación.
 - vii. A las instituciones docentes del Estado.
 - viii. A la Cruz Roja Costarricense.
 - ix. A otras asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científico o cultural.

- f) Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia, derivados de relaciones administrativas o laborales, o de carácter cooperativo por sus asociados de trabajo.

3) Transacciones sujetas a otros impuestos:

Los traspasos de bienes inmuebles y muebles registrales gravados con el impuesto a la transferencia de acuerdo a la Ley N° 6999, Ley del Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles, de 3 de setiembre de 1985, y sus reformas y la Ley N° 7088, Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, de 30 de noviembre de 1987, y sus reformas.

Si están sujetos la importación y venta local de vehículos, embarcaciones o aeronaves, nuevos o usados.

4) Otras transacciones u otros negocios jurídicos:

No está sujeto al Impuesto sobre el Valor Agregado la transmisión de la totalidad del patrimonio, o una o varias líneas de negocio del contribuyente, en los casos de reorganización empresarial.

Se entenderá por línea de negocio, la transmisión de un conjunto de bienes tangibles e intangibles, que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del contribuyente, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica por sus propios medios.

5) Otras no sujeciones:

- a. La entrega de dinero a título de contraprestación o pago.
- b. Las cuotas condominales, en el entendido que no se realiza un valor agregado, no obstante, sí están sujetos al impuesto los gastos comunes por la adquisición de

bienes y servicios recibidos.

- c. Las cuotas de mantenimiento de los clubes privados, en el entendido que no se realiza un valor agregado, no obstante, sí están sujetos al impuesto la venta de bienes y prestación de servicios que se realice en dichos clubes.
- d. Por su naturaleza, las cuotas de afiliación de las asociaciones, fundaciones sin fines de lucro en el tanto no se realice un valor agregado.

CAPÍTULO V

DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

Artículo 13.- Base imponible en la venta de bienes.

- 1) En las ventas de bienes el impuesto debe cobrarse sobre el precio neto de venta, que corresponde al valor total de la contraprestación antes del impuesto e incluye entre otros conceptos:
 - a. El monto de los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre tales bienes, e independientemente de que la operación sea al contado o al crédito, en particular: el Impuesto Selectivo de Consumo, el Impuesto Específico sobre las Bebidas Envasadas sin Contenido Alcohólico, excepto la leche y los jabones de tocador y el Impuesto Específico sobre las Bebidas Alcohólicas, cuando los bienes de que se trate estén afectos a estos impuestos.
 - b. Las subvenciones directas sobre el precio del bien otorgadas por el Estado y sus Instituciones u organismos internacionales.
 - c. Las indemnizaciones retenidas por el contribuyente en operaciones comerciales debido a incumplimientos por parte de quien consume el bien, tales como las referidas al incumplimiento en el pago de energía eléctrica, agua.

- d. Los envases o embalajes en el tanto no hayan sido devueltos.
 - e. El valor de los servicios que se presten con motivo de la venta de un bien gravado, siempre que fuese brindado por el propio contribuyente que realiza la operación y no por un tercero.
- 2) En el caso del retiro de bienes para el autoconsumo del contribuyente, o de la transferencia de bienes a título gratuito, la base imponible será el costo del bien o servicio, para lo cual serán de aplicación las siguientes reglas para su determinación:
- a. Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el contribuyente, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes, salvo en los casos en que el contribuyente disponga de un método o sistema de inventario admitido por una norma técnica contable que permita valorar tales bienes.
 - b. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el contribuyente, la base imponible será el costo de los bienes o servicios utilizados por este, para la obtención de dichos bienes.
 - c. Si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, tales como el deterioro, la obsolescencia, el envilecimiento, la revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

Para tales efectos, el valor de los bienes entregados debe estar respaldado en los

comprobantes que acrediten su valor en libros y registros, contra los métodos establecidos para la depreciación o revaloración que exige la Ley del Impuesto sobre la Renta para la aplicación del gasto establecido en el inciso f) del artículo 8 de la Ley citada.

- 3) En el caso de transacciones que no consisten en dinero, la base imponible será la que se habría acordado en condiciones normales de mercado y en la misma fase de producción o comercialización, entre partes independientes.
- 4) En las operaciones entre partes vinculadas, en los casos en que el valor del bien, esté por debajo del precio de mercado, la base imponible debe ajustarse al valor normal de mercado que pactarían partes independientes y en los términos que establece el artículo 81 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 5) En la entrega de un conjunto, “paquete” o “set” de bienes, en el que alguno de ellos esté exento, o sujeto a distinta tarifa, se debe establecer una regla de proporción que determine el precio único, el cual deberá ajustarse al valor normal de mercado. No obstante, cuando en la entrega en conjunto el o los bienes exentos o sujetos a tarifa distinta sean accesorios, esta regla especial no será de aplicación y se considerarán todos ellos como parte de la base imponible del bien o bienes principales.

Artículo 14- Base imponible en los arrendamientos con opción de compra.

En los arrendamientos con opción de compra vinculante, la base imponible en la venta de bienes será el precio total de la venta, el cual debe ajustarse al precio de mercado.

En cuanto a la base imponible por concepto de arrendamiento, si este se realiza con opción de compra vinculante, la base imponible será la que resulte de deducir al monto total de la cuota, lo correspondiente a la prima del bien. En caso de que la opción de compra no sea vinculante, la

base imponible será por el monto total de la cuota pactada.

Artículo 15.- Exclusiones de la base imponible en la venta de bienes.

No forman parte de la base imponible:

- 1) El Impuesto a los Productos de Tabaco establecido en el artículo 22 de la Ley N° 9028 del 22 de marzo de 2012 y sus reformas, denominada “Ley General de Control del Tabaco y sus Efectos Nocivos en la Salud”.
- 2) Los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales, y se consignen por separado del precio de venta en el comprobante electrónico, o bien, por medio de una nota de crédito electrónica debidamente autorizada por la Administración Tributaria. En este último caso, el descuento aplicado mediante la nota de crédito electrónica deberá de declararse en el período en que se emite dicho comprobante.
- 3) El valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas de bienes gravados, siempre que sean suministrados por terceras personas, respaldados por un comprobante electrónico independiente y emitido por el tercero en cuestión y se contabilicen por separado.
- 4) Los gastos financieros que se facturen y contabilicen por separado, en los términos del numeral 3 del artículo 12 de la Ley, para lo cual se deberá considerar lo siguiente:
 - a. El promedio simple de las tasas activas del Sistema Bancario Nacional para créditos del sector comercial, corresponderá a la última publicación del Banco Central de Costa Rica (BCCR) disponible en el momento del devengo. Mediante resolución general dictada por la Administración Tributaria se indicará el método de estimación de dicho promedio.
 - b. No se considerarán gastos financieros los seguros que acompañen la venta.

- c. Si el precio del bien con financiamiento es inferior al precio de la venta de contado indicada en el inciso d), se considerará que los gastos financieros son parte de la base imponible hasta tanto se alcance el precio de contado, debiendo considerarse el resto como gasto financiero no incluido en la base imponible.
- d. El precio de contado de referencia, deberá corresponder a la última venta de contado que el contribuyente haya realizado de dicho bien.

Las disposiciones anteriores no se aplicarán cuando las disminuciones del precio constituyan el pago de otras operaciones.

Artículo 16.- Reducción de la base imponible del impuesto en la venta de bienes

La base imponible se reducirá respecto de los siguientes importes:

- 1) Envases y embalajes susceptibles de reutilización, que hayan sido objeto de devolución.
- 2) Bienes devueltos según las prácticas comerciales, así como los bienes entregados en consignación y no vendidos.
- 3) Cuando una operación que implique la venta de un bien quede total o parcialmente sin efecto al estar firme el dictado de una resolución judicial o administrativa, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

De igual manera, la base imponible se modificará, en aquellas operaciones gravadas que con arreglo a derecho o a los usos de comercio debidamente reconocidos por una cámara de comercio nacional, o tratados celebrados con organismos internacionales debidamente ratificados en el país, queden sin efecto.

Artículo 17.- Base imponible en la prestación de servicios.

- 1) La base imponible en la prestación de servicios se determina sobre el precio neto de venta, que corresponde al valor total de la contraprestación antes del impuesto e incluye, entre otros conceptos:
 - a) El monto de los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre tales servicios, independientemente de que la operación sea al contado o a crédito; en particular el impuesto regulado en los literales a) y b) del artículo 46 de la Ley N° 1917 Ley Orgánica del Instituto Costarricense de Turismo (ICT).
 - b) Las subvenciones directas sobre el precio del servicio.
 - c) Las penalizaciones o indemnizaciones retenidas en operaciones comerciales debido a incumplimientos por parte de quien consume el servicio, tales como las referidas a la cancelación de reservaciones o el incumplimiento de compromisos de permanencia.
 - d) Los productos accesorios a la prestación del servicio, así como los envases o embalajes de dichos productos, en tanto estos no hayan sido devueltos.
- 2) En el autoconsumo de servicios o para fines ajenos a la actividad, así como las demás operaciones efectuadas a título gratuito, incluida la transmisión de derechos, en particular la de derechos distintos al dominio pleno, la base imponible será el costo del servicio, en el cual deberá de incluir aquellos bienes y servicios necesarios para su prestación.
- 3) En el caso de transacciones que no consisten en dinero, la base imponible será la que se habría acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.
- 4) En las operaciones entre partes vinculadas, en los casos en que el valor del servicio prestado, esté por debajo del precio de mercado, la base imponible debe ajustarse al valor

normal de mercado que pactarían partes independientes y en los términos que establece el artículo 81 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- 5) En el caso de los vuelos internacionales, para los vuelos que tengan como origen el territorio nacional la base imponible será el 10% (diez por ciento) del valor total del ticket, boleto o pasaje aéreo adquirido.

Artículo 18.- Exclusiones de la base imponible en la prestación de servicios.

No forman parte de la base imponible en la prestación de servicios:

- 1) Los tributos o contribuciones parafiscales que no recaen sobre el precio del servicio prestado, tales como, el impuesto de salida del territorio nacional a favor del Instituto Costarricense de Turismo
- 2) Los descuentos y bonificaciones aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales, y se consignen por separado del precio de venta en el comprobante electrónico, o bien, por medio de una nota de crédito electrónica debidamente autorizada por la Administración Tributaria. En este último caso, el descuento aplicado mediante la nota de crédito electrónica deberá de declararse en el período en que se emite dicho comprobante.
- 3) Los gastos financieros que se facturen y contabilicen por separado, en los términos del numeral 3 del artículo 12 de la Ley, para lo cual se deberá considerar lo siguiente:
 - a) El promedio simple de las tasas activas del Sistema Bancario Nacional, corresponderá a la última publicación del Banco Central de Costa Rica (BCCR) disponible en el momento del devengo.
 - b) No se considerarán gastos financieros los seguros que acompañen la venta.
 - c) Si el precio del servicio prestado con financiamiento es inferior al precio del

servicio prestado de contado, se considerará que los gastos financieros son parte de la Base Imponible hasta tanto se alcance el precio de contado, el resto seguirá considerándose como gasto financiero no incluido en la Base Imponible.

- d) El precio de contado de referencia, deberá corresponder al precio del último servicio prestado de contado por el contribuyente.

Las disposiciones anteriores no se aplicarán cuando las disminuciones del precio constituyan el pago de otras operaciones.

Artículo 19.- Reducción de la base imponible del impuesto en las prestaciones de servicios.

La base imponible se reducirá respecto de los siguientes importes:

- 1) Envases y embalajes de productos accesorios a la prestación del servicio, susceptibles de reutilización, que hayan sido objeto de devolución.
- 2) Cuando una operación que implique la venta de un bien quede total o parcialmente sin efecto al estar firme el dictado de una resolución judicial o administrativa, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

De igual manera, la base imponible se modificará, en aquellas operaciones gravadas que con arreglo a derecho o a los usos de comercio debidamente reconocidos por una cámara de comercio nacional, o tratados celebrados con organismos internacionales debidamente ratificados en el país, queden sin efecto.

Artículo 20.- Base imponible en importaciones o internamiento de bienes.

La base imponible en el caso de importaciones o internamiento de bienes, se determina adicionando al valor CIF, lo efectivamente pagado por el importador en concepto de:

- 1) Derechos Arancelarios de Importación (DAI).
- 2) Impuesto Selectivo de Consumo o impuestos específicos que corresponda aplicar.
- 3) Cualquier otro tributo que se aplique a la importación o internamiento.
- 4) Todos los cargos que figuren en la declaración aduanera.

No formará parte de la base imponible el Impuesto a los Productos de Tabaco establecido en el artículo 22 de la Ley General de Control del Tabaco y sus Efectos Nocivos en la Salud, N° 9028 de 22 de marzo de 2012 y sus reformas.

El valor aduanero en moneda extranjera se cuantificará en moneda nacional, aplicando el tipo de cambio de venta que le corresponda a la mercancía, de acuerdo con las regulaciones del Banco Central de Costa Rica, que estuviere vigente a la fecha de aceptación de la declaración aduanera.

Artículo 21.- Base imponible en operaciones en moneda distinta al colón costarricense.

En los casos en que las operaciones cuya contraprestación se haya fijado en moneda o divisa distinta al colón, se aplicará el Tipo de Cambio de Venta de referencia del Banco Central de Costa Rica, que esté vigente en el momento en que se produce el respectivo hecho generador.

CAPÍTULO VI

DE LA TARIFA DEL IMPUESTO

Artículo 22.- Tarifa general del impuesto.

La tarifa general del impuesto es del trece por ciento (13%) de acuerdo a la establecido en el artículo 10 de la Ley.

Artículo 23.- Aplicación de tarifas reducidas.

De conformidad con el artículo 11 de la Ley, las tarifas reducidas aplicables a los siguientes bienes o servicios son:

1) Tarifa del cuatro por ciento (4%) para los siguientes servicios:

a. Boleto o pasajes aéreos nacionales e internacionales.

La tarifa aplica a los bienes y servicios accesorios que se entreguen o presten a bordo de las aeronaves o que estén directamente relacionados con el transporte aéreo de pasajeros, tales como: el seguro de accidente, internet a bordo, el servicio de custodia de personas no acompañadas, de equipaje de acompañamiento.

b. Servicios de salud humana privados.

Se consideran servicios de salud humana privados, los servicios personales prestados por centros de salud o profesionales en ciencias de la salud, debidamente autorizados, que realizan actividades generales o especializadas en la promoción de la salud humana, prevención, atención, recuperación o rehabilitación de la enfermedad, ya sea en establecimientos, unidades móviles o lugares autorizados temporalmente para dicho fin. La atención puede ser ofrecida de forma ambulatoria o con hospitalización.

La aplicación de la tarifa reducida establecida en la Ley para estos casos, alcanza a los casos de cirugía estética, así como los servicios prestados en farmacias, tales como toma de presión sanguínea, temperatura, inyectables, pesaje y medida corporal. De igual manera se incluyen los servicios de laboratorios clínicos privados.

El contribuyente debe emitir el comprobante electrónico autorizado por la Administración Tributaria, debiendo detallar en forma separada los servicios de salud brindados al paciente y otros servicios prestados ajenos al servicio de salud, el importe de las tarifas del impuesto que correspondan así como el monto total

facturado, independientemente de la forma de pago en que este se realice.

Para efectos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 28 de la Ley, es obligatorio que el comprobante indique si el pago se realizó con tarjeta.

Cuando el servicio de salud preste otros servicios o bienes distintos al servicio de salud, tales como el de restaurante, el alojamiento de acompañantes del paciente e internet, estos se regirán por las tarifas establecidas en los artículos 10 y 11 de la Ley, según corresponda.

2) Tarifa del dos por ciento (2%) para los siguientes bienes o servicios:

a. Los medicamentos

El Ministerio de Hacienda mediante resolución general establecerá la lista de medicamentos que estarán sujetos a esta tarifa reducida.

b. Las materias primas, los insumos, la maquinaria, el equipo y los reactivos necesarios para la producción de medicamentos.

Los contribuyentes que produzcan medicamentos referidos en el inciso a) anterior, podrán aplicar la tarifa reducida en la adquisición de las materias primas, los insumos, la maquinaria, el equipo y reactivos necesarios para la producción de dichos medicamentos, para lo cual requerirán de la autorización de la Dirección General de Hacienda para la aplicación del beneficio tributario, mediante el procedimiento que establece el Decreto Ejecutivo No 31611-H del 7 de octubre de 2003 y sus reformas.

c. Los servicios de educación privada.

Con carácter general, comprende aquellos servicios de educación privada no exentos que se establecen en los incisos f) y g) numeral 6) del artículo 11 de este Reglamento.

En particular, están sujetos a la tarifa del 2% los servicios de educación que no requieren para su prestación de la autorización del Ministerio de Educación Pública, del Consejo Nacional de Enseñanza Superior Universitaria Privada (CONESUP) o ente público competente en la materia educativa, y que implica un proceso no sistematizado en el que las personas adquieren y acumulan conocimientos, capacidades y actitudes. Entre ellos, la prestación de servicios cuyo fin sea la constante actualización de los agremiados de los colegios profesionales, así como la prestación de servicios de docencia a modo de lecciones particulares o grupales.

No constituyen servicios de educación, cualquier práctica deportiva o de esoterismo.

d. Las primas de seguros personales.

Las primas de los seguros personales que comercialicen las agencias o agentes de seguros o representantes de las aseguradoras, que se encuentren debidamente registradas, inscritas y autorizadas por la Superintendencia General de Seguros (SUGESE), están gravados con una tarifa reducida del 2% de conformidad con el inciso c) del numeral 2 del artículo 11 de la Ley.

Dentro de las primas de seguros personales sujetas a la tarifa del 2% se pueden citar aquellas correspondientes a seguros de vida (universales, globales o temporales), a seguros de accidentes, a seguros de salud privada y a los de viajeros. Tratándose de modalidades combinadas de seguros sujetas a distintas tarifas impositivas, deberá aplicarse la tarifa correspondiente en función de las

sumas aseguradas por cada caso.

- e. **La compra y venta de bienes y servicios que hagan las universidades públicas, sus fundaciones, las instituciones estatales parauniversitarias, el Consejo Nacional de Rectores (CONARE) y el Sistema Nacional de Acreditación de la Educación Superior (SINAES), conforme al inciso d) del numeral 2) del artículo 11 de la Ley, el cual se entenderá aplicable exclusivamente a estos entes y siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines.**

3) Tarifa del uno por ciento (1%) establecida sobre los siguientes bienes y servicios:

Se aplicará la tarifa reducida citada en los siguientes casos:

a. Canasta Básica Tributaria:

Los artículos incluidos en la Lista de la Canasta Básica Tributaria, serán aquellos que de conformidad a lo establecido en el inciso b) artículo 11 numeral 3° de la Ley, se consideren como tales en el Decreto Ejecutivo suscrito entre el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Economía, Industria y Comercio.

b. Ventas a contribuyentes registrados como productores, comercializadores y distribuidores de artículos contemplados en el decreto de canasta básica tributaria:

La venta de bienes y prestación de servicios a contribuyentes registrados ante la Administración Tributaria como productores, comercializadores y distribuidores de artículos contemplados en el decreto de canasta básica tributaria, según lo dispuesto en el artículo 65 del presente Reglamento, incluida la maquinaria y equipo, insumos y materias primas necesarios para la producción, distribución y comercialización de productos incluidos en la canasta básica tributaria. Una vez

registrados deberán aportar la autorización de la Dirección General de Hacienda para la aplicación del beneficio tributario, mediante el procedimiento que establece el Decreto Ejecutivo No 31611-H del 7 de octubre de 2003 y sus reformas.

c. Productos veterinarios e insumos agropecuarios:

De conformidad con el inciso d) numeral tercero del artículo 11 de la Ley, estarán sujetos a tarifa reducida del 1% los productos veterinarios e insumos agropecuarios -incluyendo los alimentos para animales y premezclas-, así como los servicios que correspondan y que conformen el listado de insumos agropecuarios que al efecto se establecerá mediante Decreto Ejecutivo suscrito entre el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Agricultura y Ganadería, cuando el adquirente del bien o servicio incluido en dicho decreto sea un contribuyente registrado como productor agropecuario ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería.

Los importadores deberán tramitar la aplicación de la tarifa reducida ante la Dirección General de Hacienda. En el caso de la venta local, bastará con que el comprador sea un productor agropecuario inscrito como tal ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería y sea a la vez contribuyente del impuesto.

d. Maquinaria y equipo necesario para la elaboración de productos agropecuarios:

La maquinaria y el equipo incorporados en el listado de insumos agropecuarios que al efecto se establezcan mediante Decreto Ejecutivo suscrito entre el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Agricultura y Ganadería, cuando el

adquirente sea un productor agropecuario, en cuyo caso deberán aportar la autorización de la Dirección General de Hacienda para la aplicación del beneficio tributario, mediante el procedimiento que establece el Decreto Ejecutivo No. 31611-H del 7 de octubre de 2003 y sus reformas.

e. Productos e insumos para la pesca no deportiva:

De conformidad con el inciso d) numeral tercero del artículo 11 de la Ley, estarán sujetos a la tarifa reducida del 1% los productos e insumos para la pesca no deportiva, así como los servicios que correspondan y que conformen el listado de insumos que al efecto se establecerá mediante Decreto Ejecutivo suscrito entre el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Agricultura y Ganadería, cuando el adquirente del bien o servicio incluido en la lista sea un contribuyente registrado como pescador comercial ante el Instituto Costarricense de Pesca y Acuicultura, INCOPESCA.

Los importadores deberán tramitar la aplicación de la tarifa reducida ante la Dirección General de Hacienda. En el caso de la venta local, bastará con que el comprador sea un pescador comercial inscrito como tal ante el INCOPESCA y sea a la vez contribuyente del impuesto.

CAPÍTULO VII

DEL PERÍODO FISCAL DEL IMPUESTO

Artículo 24.- Período fiscal del impuesto.

El período del impuesto es de un mes calendario.

CAPÍTULO VIII
DE LA DETERMINACIÓN, DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO

SECCION I

De la determinación del impuesto

Artículo 25.- Determinación del impuesto.

El impuesto se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

Una vez que se devenga el hecho generador, se produce el débito y por tanto la obligación de ingresarlo por parte del contribuyente. Esta obligación material es independiente de la emisión de cualquier comprobante electrónico que el contribuyente deba emitir y que respalde su operación, sin perjuicio de la obligación de emitirlo y enviarlo a su cliente.

El contribuyente debe ingresar el débito con independencia de que el adquirente del bien o servicio, efectivamente lo pague o no.

Cuando exista una diversidad de criterio entre el contribuyente que ingresó el débito y el sujeto repercutido –incluso si este último es un consumidor final-, en relación con la aplicación o interpretación de la Ley o del Reglamento por las que se rige este impuesto respecto de la operación realizada, el consumidor final podrá realizar una consulta pura y simple ante la Administración Tributaria, la cual emitirá un acto administrativo para tales efectos, conforme a lo establecido en el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En los casos en que la Administración Tributaria considere que el impuesto se repercutió sin estar ajustado a derecho, el consumidor final está facultado para solicitar el reintegro del dinero correspondiente al impuesto repercutido al contribuyente.

El contribuyente deberá determinar su obligación tributaria atendiendo a la siguiente estructura:

1) Débito fiscal. En las actividades económicas, el débito fiscal se determina aplicando la tarifa del impuesto a que se refieren los artículos 10 y 11 de la Ley, según corresponda, a la base imponible determinada para el total de las ventas de bienes y prestación de servicios sujetos y no exentos, durante el período fiscal.

Así mismo, constituye un débito fiscal la adquisición de servicios o bienes intangibles por parte de contribuyentes de este impuesto según lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley, cuando el prestador del servicio o proveedor del bien intangible sea un no domiciliado en el territorio nacional y no se realice ni la repercusión o bien la percepción del impuesto, según lo establecido en el artículo 49 del presente Reglamento, en cuyo caso aplicará la inversión del sujeto pasivo, debiendo el contribuyente emitir el comprobante electrónico y autorepercutir el impuesto correspondiente incluyendo el mismo como un débito en la declaración del Impuesto sobre el Valor Agregado por la compra realizada, pudiendo utilizarlo como crédito, cuando así corresponda. Para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, el contribuyente debe mantener el comprobante original emitido por el proveedor de quien adquiere el servicio o bien intangible como respaldo de la operación.

2) Crédito fiscal. En la venta de bienes y en la prestación de servicios, el crédito fiscal nace con posterioridad a que ocurra el hecho generador, en el momento en que el adquirente del bien o servicio disponga de la declaración aduanera o del comprobante electrónico autorizado por la Administración Tributaria y su respectiva confirmación según corresponda.

Los créditos fiscales están sujetos a las limitaciones y restricciones que establecen los artículos 18, 19 y 26 de la Ley, así como la sección II del Capítulo VIII del presente Reglamento.

Cuando el crédito sea mayor al débito en un período fiscal, la diferencia constituye un saldo a favor del contribuyente que podrá aplicarse en los términos del artículo 37 de este Reglamento.

SECCION II

Condiciones para el derecho al crédito fiscal

Artículo 26.- Requisitos subjetivos del crédito fiscal.

Las personas que no cumplan con la obligación de inscribirse no tendrán derecho al crédito por el impuesto soportado sobre las adquisiciones de bienes y servicios previos a su inscripción como contribuyente.

El impuesto soportado con anterioridad al inicio de las operaciones con derecho a crédito, conforme al artículo 30 del presente Reglamento, podrá ser utilizado como crédito fiscal siempre que proceda de operaciones que sean necesarias para el ejercicio de la actividad y esta se inicie efectivamente en un plazo máximo de 4 años.

El régimen general de deducciones no aplica a los contribuyentes que opten por el Régimen de Tributación Simplificada.

Artículo 27.- Limitaciones funcionales del crédito fiscal.

- 1) El contribuyente sólo podrá aplicarse como crédito fiscal el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios gravados, que estén vinculados directa y exclusivamente a sus operaciones sujetas y no exentas.
- 2) No se entenderán vinculados directa y exclusivamente a la actividad:
 - a. Los bienes o los derechos que no figuren en la contabilidad o en los registros oficiales de la actividad.
 - b. Los bienes o los derechos que no se integren en el patrimonio de la actividad, en

los términos que establece el artículo 1 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- c. En los casos en que varios contribuyentes adquieran bienes o servicios en común, cada uno de ellos tendrá derecho a la parte proporcional correspondiente, la cual deberá reflejarse en un comprobante electrónico para cada destinatario.

- 3) Cuando los bienes y servicios públicos y privados directamente vinculados a un inmueble arrendado, sean adquiridos por parte del arrendatario y así conste en el contrato de arrendamiento, este podrá aplicar como crédito el impuesto soportado, estando el arrendante imposibilitado para aplicárselo.

Artículo 28.- Exclusiones y restricciones objetivas del crédito fiscal.

No dará derecho a crédito fiscal la adquisición de los bienes y servicios que se indican en el último párrafo del numeral 2) del artículo 19 de la Ley, salvo que estos sean objeto de venta o alquiler por contribuyentes dedicados con habitualidad a tales operaciones, o que el importe de estos tuviera la consideración de costo o gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre las Utilidades.

Se entenderá como costo o gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre las Utilidades, aquel que sea necesario, útil y pertinente para producir la utilidad o beneficio, en los términos que establece el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 29- Requisitos formales del crédito fiscal.

- 1) El derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o servicios, solamente procede cuando las compras realizadas estén debidamente documentadas y cumplan con los requisitos que establece el Reglamento de Comprobantes Electrónicos, las resoluciones generales dictadas por la Administración Tributaria, así como la normativa vigente en materia aduanera.

Asimismo, los contribuyentes deben tener a disposición la documentación en mención.

El incumplimiento de lo indicado en los párrafos anteriores implica la improcedencia de la deducción del crédito.

2) Constituyen documentos justificativos del crédito fiscal:

- a. En las compras locales de bienes y servicios, el comprobante electrónico debidamente registrado y autorizado por la Administración Tributaria, correspondiente a la compra del bien o servicio, debidamente confirmado por el contribuyente, en el plazo que defina la Administración Tributaria mediante resolución general referida a comprobantes electrónicos.

Tratándose de descuentos, deberá disponerse de los documentos expedidos por el contribuyente, indicados en los artículos 15 y 18 del presente Reglamento, según corresponda.

- b. En las importaciones e internamiento de bienes, la declaración aduanera, como comprobante de pago de este impuesto ante la Administración Aduanera.
- c. En las adquisiciones de servicios y bienes intangibles, cuyo proveedor se encuentre domiciliado fuera del territorio nacional, el comprobante electrónico emitido por el contribuyente así como la factura original emitida por el proveedor de quien adquiere el servicio o bien intangible como respaldo de la operación.
- d. En el impuesto recaudado a nivel de fábrica, mayorista o aduana, el comprobante electrónico que respalde dicha adquisición, el crédito fiscal aplicable corresponderá según determine la Administración Tributaria mediante resolución general dictada al efecto.

3) Para que proceda el reconocimiento del crédito fiscal, este debe reflejarse en la

autoliquidación del impuesto que presenten los contribuyentes en su declaración.

- 4) Para efectos del numeral 4) del artículo 20 de la Ley, se entenderá por “actuación fiscalizadora”, la establecida en los Capítulos VI y VII denominados del “Control Extensivo” y “Control Intensivo” del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo No. 38277-H del 7 de marzo de 2014 y sus reformas.
- 5) No será admisible el crédito fiscal en cuantía superior a la legalmente procedente ni al impuesto expresa y separadamente consignado, según el documento justificativo de la operación.

Artículo 30.- Operaciones que dan derecho a crédito fiscal.

- 1) Como regla general, sólo da derecho a crédito fiscal, el impuesto sobre el valor agregado soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas y no exentas.

Tratándose de operaciones sujetas a las tarifas de impuesto establecidas en el artículo 11 de la Ley, sólo es aplicable el crédito en la cuantía correspondiente a la tarifa reducida propia de la operación, pudiendo trasladarse lo no deducible, al costo o al gasto en el Impuesto sobre las Utilidades.

- 2) Como excepción, da derecho a crédito pleno, el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de las siguientes operaciones:
 - a. Por su inmunidad fiscal la venta de bienes o prestación de servicios a la Caja Costarricense de Seguro Social.
 - b. Venta de bienes o prestación de servicios a las corporaciones municipales, conforme al numeral 2) del artículo 9 de la Ley.
 - c. Las exportaciones y las operaciones relacionadas con estas, entendidas estas

últimas como la venta de bienes y prestación de servicios a exportadores que estén debidamente inscritos en el Registro de Exportadores a que hace referencia el artículo 66 del presente Reglamento, así como los servicios mencionados en el inciso c) del numeral 1) del artículo 11 del presente Reglamento.

- d. La venta de bienes y prestación de servicios a contribuyentes del Régimen de Zonas Francas.
- e. La prestación de servicios por contribuyentes del impuesto, según el artículo 4 de la Ley, cuando sean consumidos fuera del territorio nacional.
- f. La venta de bienes y servicios incluidos en el numeral 3 del artículo 11 de la Ley.
- g. La venta de bienes y servicios a los entes públicos o privados, que por disposición de leyes especiales gocen de exención del impuesto, las cuales se encuentran incluidas en los numerales 15), 17), 18), 19), 24), 32), 33) y 34) del artículo 8 de la Ley, y en el tanto estas entidades cumplan con los requisitos que se establezcan por la Dirección General de Hacienda para conceder la autorización de exención en sus adquisiciones.
- h. Las operaciones con diplomáticos en aplicación del principio de reciprocidad.

Artículo 31.- Crédito aplicable respecto a bienes de capital.

- 1) Al momento de adquirir el bien de capital, el contribuyente aplicará sobre el impuesto al valor agregado que haya soportado, el crédito que corresponda de acuerdo con los artículos 32 y 33 del presente Reglamento.
- 2) El contribuyente, cuando use o prevea utilizar el bien de capital indistintamente en operaciones con derecho a crédito pleno, a tarifa reducida o en operaciones sin derecho a crédito, deberá liquidar de manera provisional el impuesto soportado, siguiendo las reglas

generales de la proporcionalidad de acuerdo al artículo 34 del presente Reglamento.

- 3) En la declaración de diciembre del año calendario en que se haya adquirido el bien de capital, incluso si se adquirió en ese mismo mes, se aplicará la proporción definitiva de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 del presente Reglamento.
- 4) A partir del año siguiente y por cuatro años consecutivos, para los bienes de capital cuyo valor de adquisición supere los quince salarios base, el contribuyente deberá ajustar el crédito aplicado según las reglas que se detallan a continuación:

El ajuste en cada año sigue esta fórmula:

$$\frac{Ca_0 - Ca_i}{4}$$

Donde:

“Ca₀” significa el crédito aplicado en forma definitiva en el año de adquisición.

“Ca_i” significa el crédito a que tendría derecho el contribuyente sobre el bien de capital si lo hubiese adquirido en el año que se realiza el ajuste, donde “i” significa el año de ajuste, que tomará los valores 1, 2, 3 y 4 según el año que corresponda.

Si el resultado de aplicar la fórmula precedente es positivo, se disminuirá el crédito aplicable, si es negativo se aumentará.

- 5) Si el bien de capital fuera objeto de transmisión por el contribuyente dentro de los 4 años posteriores al momento en que se aplicó el crédito, se seguirá el procedimiento establecido en el punto anterior con las siguientes especialidades:
 - a. Si el bien de capital se transmite con todo el patrimonio no sujeto del contribuyente, el adquirente continuará aplicando las reglas de cómputo anteriores

hasta cumplir los 4 años.

- b. Si se produjera una venta o transferencia individual del bien de capital, el contribuyente efectuará un ajuste único del crédito aplicable por los años que restaran para completar el período de 4 años, considerando la última proporción definitiva por todo el plazo restante. El ajuste se efectuará en la declaración del mes de diciembre del año en que se efectúe la venta.
- c. Si el bien de capital se perdiera o destruyese antes de finalizar el período de ajuste, se paralizará la liquidación en ese momento sin efectuar la de los períodos faltantes.

6) El período de ajuste de cuatro años es igual para todo bien de capital con independencia de su vida útil.

Artículo 32.- De la cuantía del crédito fiscal aplicable.

De los bienes y servicios adquiridos que se destinan exclusivamente a operaciones que dan derecho a crédito, la cuantía de crédito fiscal aplicable será:

1) Aplicación de la totalidad del impuesto soportado (crédito pleno).

El contribuyente podrá aplicar como crédito fiscal todo aquel Impuesto sobre el Valor Agregado soportado en la adquisición de bienes y servicios cuando sus operaciones correspondan a:

- a. Venta de bienes o prestación de servicios sujetos a la tarifa general del 13%.
- b. La venta de bienes o prestación de servicios a la Caja Costarricense del Seguro Social.
- c. Venta de bienes o prestación de servicios a las corporaciones municipales.
- d. Las exportaciones y las operaciones relacionadas con estas, entendidas estas

últimas como la venta de bienes y prestación de servicios a exportadores que estén debidamente inscritos en el Registro de Exportadores a que hace referencia el artículo 66 del presente Reglamento, así como los servicios mencionados en el inciso c) del numeral 1) del artículo 11 del presente Reglamento.

- e. La venta de bienes y prestación de servicios a contribuyentes del Régimen de Zonas Francas.
- f. La prestación de servicios por contribuyentes del impuesto, según el artículo 4 de la Ley, cuando sean consumidos fuera del territorio nacional.
- g. La venta de bienes y servicios incluidos en el numeral 3 del artículo 11 de la Ley.
- h. La venta de bienes y servicios a los entes públicos o privados, que por disposición de leyes especiales gocen de exención del impuesto, las cuales se encuentran incluidas en los numerales 15), 17), 18), 19), 24), 32), 33) y 34) del artículo 8 de la Ley, y en el tanto estas entidades cumplan con los requisitos que se establezcan por la Dirección General de Hacienda para conceder la autorización de exención en sus adquisiciones.
- i. Las operaciones con diplomáticos en aplicación del principio de reciprocidad.

2) Aplicación de la tarifa reducida al impuesto soportado.

Cuando el contribuyente realice operaciones sujetas a una tarifa reducida distinta de la mencionada en el numeral 3 del artículo 11 de la Ley, podrá aplicar como crédito de impuesto el monto resultante de aplicar dicha tarifa a la base imponible de la compra realizada, según se detalla:

- a. Operaciones con tarifa reducida del 4%, podrá aplicarse el crédito total de las adquisiciones realizadas a tarifas reducidas del 1%, 2% y 4%. Cuando se

adquieran bienes o servicios a una tarifa mayor, podrá acreditarse únicamente el crédito que resulte de aplicar la tarifa del 4% a la base imponible de la compra y la diferencia se podrá considerar un costo o gasto, según corresponda.

- b. Operaciones con tarifa reducida del 2%, podrá aplicarse el crédito total de las adquisiciones realizadas a tarifas reducidas del 1% y 2%. Cuando se adquieran bienes o servicios a una tarifa mayor, podrá acreditarse únicamente el crédito que resulte de aplicar la tarifa del 2% a la base imponible de la compra y la diferencia se considerará un costo o gasto, según corresponda.

Artículo 33. Crédito fiscal no aplicable

En ningún caso será aplicable el crédito fiscal de los bienes y servicios adquiridos que se destinen directa y exclusivamente a operaciones que no dan derecho a crédito.

Artículo 34.- Proporción del crédito fiscal aplicable.

La proporción de crédito fiscal aplicable por los bienes y servicios adquiridos que se destinen indistintamente tanto a operaciones con derecho a crédito pleno o aquellas sujetas a tarifa reducida, como a operaciones sin derecho a crédito, deberán seguir la siguiente regla de proporcionalidad:

Regla de Proporcionalidad:

- 1) La proporción aplicable a las operaciones que dan derecho a crédito pleno según lo dispuesto en el numeral 1) del artículo 32 del presente Reglamento del total de operaciones, se calculará con la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Total de operaciones con derecho a crédito pleno}}{\text{Total de operaciones}} * 100 = \frac{\text{Proporción}}{\text{Crédito Pleno}}$$

El resultado de la operación anterior se aplicará con dos decimales.

La proporción obtenida en el párrafo anterior se deberá multiplicar por la suma del impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios realizadas. El resultado será el crédito aplicable.

$$\text{Proporción Crédito Pleno} * \text{IVA Soportado} = \text{Crédito aplicable}$$

- 2) La proporción aplicable a las operaciones que dan derecho a crédito a una tarifa reducida según el numeral 2) del artículo 32 del presente Reglamento, se calculará con la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Total de operaciones con derecho a crédito con tarifa reducida}}{\text{Total de operaciones}} * 100 = \frac{\text{Proporción}}{\text{Crédito Reducido}}$$

El resultado de la operación anterior se aplicará con dos decimales.

La proporción obtenida en el párrafo anterior se deberá multiplicar por las compras realizadas a una misma tarifa, sin considerar el impuesto sobre el valor agregado soportado, y el resultado se multiplicará por la tarifa correspondiente a la compra, siempre que no supere la tarifa reducida de la operación que da derecho a crédito. En caso contrario, se multiplicará por la tarifa de la operación que da derecho a crédito y la diferencia entre el impuesto soportado y el crédito aplicable se podrá considerar un costo o gasto, según corresponda.

$$\frac{\text{Proporción}}{\text{Crédito Reducido}} * \frac{\text{Base imponible de}}{\text{compras a una misma tarifa}} * \frac{\text{Tarifa IVA soportado}}{\text{o tarifa operación}} = \frac{\text{Crédito}}{\text{aplicable}}$$

Este procedimiento deberá realizarse para cada tarifa reducida, salvo la tarifa reducida establecida en el numeral 3) del artículo 11 de la Ley.

- 3) La proporción aplicable a las operaciones que no dan derecho a crédito del total de

operaciones, se calculará con la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Total de operaciones sin derecho a crédito}}{\text{Total de operaciones}} * 100 = \frac{\text{Proporción}}{\text{Sin derecho a Crédito}}$$

El resultado de la operación anterior se aplicará con dos decimales.

La proporción obtenida en el párrafo anterior se deberá multiplicar por la suma del impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios realizadas, el resultado de la operación no se podrá utilizar como crédito fiscal pero sí se podrá considerar un costo o gasto, según corresponda.

$$\frac{\text{Proporción}}{\text{Sin derecho a Crédito}} * \text{IVA Soportado} = \text{Costo/Gasto}$$

Para calcular la fórmula referida en los numerales 1), 2) y 3) anteriores, se deberá excluir de numerador y denominador:

- a. El propio impuesto al valor agregado.
- b. Las operaciones realizadas por el contribuyente desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de la República.
- c. El importe de las ventas y exportaciones de los bienes de capital que el contribuyente haya utilizado en su actividad, sin perjuicio del ajuste de crédito que en su caso proceda sobre estos bienes.
- d. El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad habitual de contribuyente. Una actividad financiera no se considera habitual cuando no exceda del quince por ciento (15%) de su volumen total de operaciones en el período fiscal considerado.
- e. Las operaciones no sujetas al impuesto, con excepción de las señaladas en los literales 1 y 2 del artículo 9 de la Ley.

Artículo 35.- Aplicación provisional de la proporción del crédito fiscal.

- 1) La proporción total del crédito fiscal aplicable de un contribuyente descrito en el artículo anterior se estimará anualmente, a partir de la información de la suma de los períodos del año calendario anterior y será aplicable provisionalmente a cada período fiscal siguiente, de enero a diciembre.
- 2) La proporción provisional de crédito a aplicar por los contribuyentes que inician actividades sujetas a este impuesto durante los períodos del primer año calendario de actividad corresponderá a una proyección que este realice de la misma.

Artículo 36.- Liquidación definitiva de créditos fiscales proporcionales.

- 1) El contribuyente deberá liquidar, en forma definitiva, en la declaración del impuesto correspondiente al mes de diciembre, en función de las operaciones realmente efectuadas en el correspondiente año calendario, la diferencia entre el crédito provisional y el crédito definitivo, la cual podría constituir un saldo a favor del contribuyente, o bien, un impuesto a pagar en dicha declaración.
- 2) La aplicación de la proporción definitiva se constituirá en la proporción provisional para el año calendario siguiente y esta no variará durante todo este lapso.
- 3) La liquidación definitiva deberá realizarse también en caso de cese de actividades económicas y deberá aplicarse cuando rectifique una declaración correspondiente a un período que ya se haya liquidado de forma definitiva.
- 4) En el caso de los contribuyentes que realicen operaciones con derecho a crédito pleno, reducido y sin derecho a crédito, en las que logre demostrar que el uso de la regla de proporcionalidad general le causa un perjuicio, ya que algunas de sus adquisiciones son

utilizadas indistintamente en operaciones con derecho a crédito pero a tarifas diferentes, no así en las operaciones sin derecho a crédito, podrá plantear ante la Administración Tributaria una solicitud para deducir un crédito mayor al que se obtiene por la regla de proporcionalidad, amparado en el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esta petición deberá realizarse una vez presentada la declaración del mes de diciembre.

SECCION III

De los saldos a favor, devoluciones y reembolsos del impuesto

Artículo 37.- Saldo a favor del contribuyente.

- 1) Cuando la diferencia entre el débito y el crédito fiscal resulte en un saldo a favor del contribuyente, dicho saldo se aplicará al mes o meses siguientes, a efecto de compensar el impuesto a pagar que se genere en esos meses. Si por las circunstancias especiales que se mencionan en el siguiente numeral, 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, podrá utilizarlo para cancelar cualquier otra deuda tributaria conforme lo dispone la Sección VII del Capítulo VIII, del Decreto Ejecutivo N° 38277-H del 7 de marzo de 2014 y sus reformas, denominado “Reglamento de Procedimiento Tributario”.
- 2) Serán circunstancias especiales que, cumplido lo dispuesto en el numeral anterior, permitan la compensación a instancia de parte de acuerdo al Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo No. 38277-H del 07 de marzo de 2014 y sus reformas, las siguientes:
 - a. El cese definitivo o indefinido de la actividad.
 - b. La suspensión temporal de la actividad por más de un mes.

- c. La aparición de factores objetivos de mercado que permitan razonablemente asegurar una alteración significativa en las circunstancias del negocio.
- d. Cambios legales o reglamentarios que afecten o puedan razonablemente afectar al negocio o al régimen jurídico de los créditos o débitos fiscales por el Impuesto sobre el Valor Agregado, tales como cambios de tarifas, interpretaciones de la norma que generen mayores volúmenes de crédito.
- e. Cualesquiera otras que el contribuyente presente ante la Administración Tributaria al momento de solicitar la compensación según el Reglamento citado.

En los expedientes de solicitud de compensación los contribuyentes deberán alegar, y en su caso justificar, una o varias de estas circunstancias especiales para su admisión.

- 3) La aplicación de los saldos a favor en las declaraciones tributarias siguientes a su generación, se presentará sólo cuando sea necesario para cancelar una deuda tributaria, los cuales serán utilizados en orden de prelación, debiendo imputarse al saldo más antiguo. Caso contrario, el saldo a favor se mantendrá en el período fiscal en el cual se generó, estando sujeto al plazo de prescripción y a las disposiciones establecidas en el artículo 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 38.- De las distintas posibilidades de solicitar la devolución del IVA.

Sin perjuicio del derecho a solicitar la devolución de saldos a favor establecida en el artículo 43 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los contribuyentes tendrán derecho a optar por las siguientes modalidades:

- 1) Devolución expedita:

- a. La devolución expedita podrá autorizarse a los contribuyentes que realicen operaciones de las mencionadas en los párrafos segundo y tercero del artículo 21

de la ley, en una cuantía superior al setenta y cinco por ciento (75%) del total de las operaciones, así como a los exportadores de productos agropecuarios, agroindustriales, acuicultura y pesca no deportiva, aunque no superen dicho porcentaje del total de sus operaciones.

- b. Tratándose de un sistema de devolución expedita, la devolución se tramitará contra las facturas que respalden el impuesto soportado, sin que sea requisito la liquidación de las operaciones mediante la presentación de la declaración autoliquidativa del período, para acceder a dicha devolución.
- c. La devolución se limitará al porcentaje que representan las operaciones mencionadas en los párrafos segundo y tercero del artículo 21 de la ley, del total de operaciones de los últimos seis períodos fiscales del impuesto.
- d. Los contribuyentes que deseen acceder al sistema de devolución expedita deberán registrarse ante la Administración Tributaria y cumplir los requisitos que esta defina mediante resolución de carácter general.
- e. La Administración Tributaria autorizará las devoluciones expeditas contra garantía rendida por el solicitante, conforme los tipos de garantía previstas en el artículo 182 bis del Decreto Ejecutivo N° 38277-H del 07 de marzo de 2014 y sus reformas, denominado Reglamento de Procedimiento Tributario.
- f. La devolución expedita deberá realizarse en un plazo no mayor de cinco días hábiles.
- g. La Administración Tributaria establecerá el procedimiento y requisitos para la liberación de la garantía, la cual se podrá producir una vez que el contribuyente liquide las operaciones mediante la presentación de la declaración autoliquidativa

del período respectivo. Una vez cumplidos los requisitos por parte del contribuyente, la Administración Tributaria contará con un plazo de 15 días hábiles para resolver la liberación o liquidación de la garantía en la proporción que corresponda.

2) Devolución automática:

- a. La devolución automática podrá autorizarse a los contribuyentes que realicen exportaciones en una cuantía superior al setenta y cinco por ciento (75%) del total de las operaciones. No obstante, los exportadores de productos agropecuarios, agroindustriales, acuicultura y pesca no deportiva podrán acogerse al sistema de devolución automática, aunque no superen dicho porcentaje del total de sus operaciones.
- b. Tratándose de un sistema de devolución automática, la devolución se tramitará a partir de la presentación de la declaración autoliquidativa del período respectivo, sin que se requiera de una solicitud expresa por parte del contribuyente.
- c. La devolución se limitará al porcentaje que representan las exportaciones del total de operaciones de los últimos seis períodos fiscales del impuesto.
- d. Los contribuyentes que deseen acceder al sistema de devolución automática deberán registrarse ante la Administración Tributaria y cumplir los requisitos que esta defina mediante resolución de carácter general.
- e. En tanto el contribuyente cumpla los requisitos y condiciones establecidas por la Administración Tributaria, la devolución de oficio deberá resolverse en el plazo de 15 días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la

declaración que genera el saldo a favor a devolver o la presentación satisfactoria de dicha declaración cuando esta sea presentada con posterioridad a dicho plazo.

- f. Las devoluciones que no correspondan al sistema expedito o automático se resolverán por medio del procedimiento general establecido en la sección VIII, Capítulo VIII, Título II del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto N° 38277-H del 07 de marzo de 2014 y en las disposiciones emitidas por la Administración Tributaria.

3) Otros supuestos de devolución

- a. La Administración Tributaria, definirá vía resolución general, el mecanismo de devolución o autorización sin previo pago del impuesto, para las personas físicas con actividad lucrativa y personas jurídicas, no domiciliadas, que adquieran servicios relacionados con: la entrada o acceso a eventos, hoteles, restaurantes y transporte, siempre y cuando cualquiera de estos gastos estén vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional, que se celebren en el territorio nacional.
- b. El consumidor final de los servicios digitales transfronterizos podrá solicitar la devolución del impuesto, en los casos mencionados en los numerales 1), 2) y 3) del artículo 30 de la Ley, ante la Administración Tributaria, mediante el formulario normalizado establecido para ello y utilizando el procedimiento y formulario de devolución que se establezca mediante resolución general.

El interesado tendrá la carga de la prueba que demuestre que el consumo se realizó fuera del territorio nacional, para lo cual deberá aportar los documentos

que así se determine por la Administración Tributaria mediante resolución general dictada al efecto.

Artículo 39.- Reembolso del impuesto sobre el Valor Agregado a consumidores finales

- 1) En el caso de la prestación de servicios de salud privados, cuando el pago se realice mediante tarjetas de crédito o de débito o cualquier otro medio electrónico de pago que mediante resolución general autorice la Administración Tributaria, siempre y cuando esta tenga acceso a la información de la transacción realizada; el contribuyente que preste el servicio deberá reembolsar el impuesto cobrado al consumidor final. Para estos efectos, el contribuyente utilizará el campo asignado dentro de la estructura del comprobante electrónico para registrar el reembolso del impuesto.
- 2) En estos casos, el contribuyente deberá registrar el débito correspondiente de la operación realizada y aplicando como pago a cuenta el impuesto reembolsado al consumidor final, en la declaración autoliquidativa correspondiente.

SECCION IV

De la declaración y pago del impuesto

Artículo 40.- Declaración del impuesto.

Los contribuyentes deben liquidar el impuesto en los formularios que establezca la Administración Tributaria mediante resolución general, sin embargo, la falta de tales formularios no los libera de la obligación de pagar el impuesto, las multas y recargos por el no pago o la 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 aun cuando no se pague el impuesto, incluso cuando por cualquier circunstancia no exista la obligación de pagarlo, o la diferencia entre el débito y el crédito fiscal represente un saldo a favor del contribuyente, así mismo procede la presentación en casos de ventas exentas.

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.

Sin embargo, cuando la casa matriz esté en el extranjero, los contribuyentes solo presentarán una declaración conjunta por las sucursales o agencias en el territorio nacional.

Artículo 41.- Pagos a cuenta del Impuesto Sobre el Valor Agregado.

1) De los agentes de retención, del pago y del plazo para depositar la retención. Los adquirentes, definidos para estos efectos como las entidades públicas o privadas, que procesen los pagos de tarjetas de crédito o débito, deberán actuar como agentes de retención y depositar a favor del fisco, las sumas retenidas el día hábil siguiente de haber efectuado la retención, en la forma en que mediante resolución general dictada al efecto, disponga la Administración Tributaria.

Para el cálculo respectivo, el adquirente aplicará a cada afiliado, la retención que establecerá la Administración Tributaria. Dicha retención, determinada según se indica en el numeral 2) de este artículo, considerará la relación porcentual existente entre las ventas de mercancías y servicios gravados a la tarifa del impuesto correspondiente y el monto total de ventas locales declaradas por el contribuyente.

Se entiende como Afiliado a la persona física o jurídica que acepta, como medio de pago, tarjetas de crédito o débito.

En caso que no conste información del afiliado en la Administración Tributaria, se asumirá que procede la retención del 6 %, considerando que el monto total tramitado con tarjetas de débito y crédito por el afiliado, corresponde en su totalidad a ventas de mercancías o servicios gravados.

2) De la determinación del porcentaje de retención (%RT). Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley, el porcentaje de la retención que asignará la Administración Tributaria al afiliado, será la resultante de aplicar el procedimiento que se indica a continuación, el cual está determinado en función de la relación porcentual existente entre las operaciones gravadas y el monto total de operaciones de los contribuyentes del Impuesto sobre el Valor Agregado:

Porcentaje de ventas exentas o no sujetas	Porcentaje de retención (% RT)
100% ventas locales, exentas o no sujetas	0%
90% o menos del 100% de ventas locales, exentas o no sujetas	1%
75% o menos del 90% de ventas locales, exentas o no sujetas	2%
50% o menos del 75% de ventas locales, exentas o no sujetas	3%
0% o menos del 50% de ventas locales, exentas o no sujetas	6%

El porcentaje de retención se obtiene deflactando el factor de retención para excluir el impuesto sobre el valor agregado, por cuanto este forma parte de la base de retención. Asimismo, dado que las operaciones pueden estar sujetas a tarifa general, así como a tarifa reducida, es necesario ajustar el factor de retención por medio del cociente que se

obtiene de dividir la tarifa media entre la tarifa general del 13%. La siguiente fórmula presenta la forma de calcular el porcentaje de retención:

$$\text{Porcentaje de retención} = FR * \frac{TM}{13\%} * \frac{1}{1 + TM}$$

La tarifa media que se obtiene de dividir el impuesto total repercutido por operaciones sujetas con base en los datos de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Agregado, de los meses del semestre tras anterior entre la sumatoria de las bases imponibles que corresponda la tarifa general y a las tarifas reducidas de las mismas declaraciones, de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$\text{Tarifa Media (TM)} = \frac{\text{Total de impuesto repercutido}}{\text{Total de ventas sujetas y no exentas}}$$

- 3) De la determinación del porcentaje de ventas gravadas (%VG).** La determinación de la referida proporción se efectuará con base en los datos de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Agregado, de los meses del semestre tras anterior, a la realización del respectivo cálculo y corresponderá a la proporción que resulte de dividir la sumatoria de las ventas de mercancías y servicios gravados (casilla ventas sujetas), entre el total de las ventas locales (casilla Total de ventas sujetas, exentas y no sujetas – casilla exportaciones de bienes – casilla exportaciones de servicios), y el resultado se multiplica por 100.
- 4) De la aplicación del factor por parte del adquirente.** Con el propósito de determinar el pago a cuenta del impuesto al valor agregado del afiliado, el adquirente aplicará el factor suministrado por la Administración Tributaria, al total de ventas realizadas con tarjetas de crédito o débito.

El adquirente detallará al afiliado en cada liquidación, el monto retenido del impuesto al

valor agregado, para efecto que el afiliado pueda determinar el monto a aplicar como pago a cuenta del impuesto que se devengue en el mes que se efectúe la retención.

- 5) De la actualización del factor.** El factor a que se refiere el numeral 2) de este artículo deberá ser actualizado por la Administración Tributaria semestralmente y deberá comunicarlo al adquirente, en los primeros quince días naturales del mes inmediato anterior al inicio de cada semestre. Para tal efecto, se entiende por semestres los períodos comprendidos entre el 1º de enero y el 30 de junio, y del 1º de julio y el 31 de diciembre de cada año.

En casos justificados el afiliado podrá solicitar la revisión del factor que se le está aplicando, de proceder la modificación según la aplicación del procedimiento para dicho trámite fundamentado en el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria le comunicará al adquirente el nuevo factor, para que este lo aplique en un plazo no mayor a cinco días naturales, contados a partir de la notificación.

- 6) De los nuevos afiliados y nuevos contribuyentes.** Cuando se trate de nuevos afiliados a tarjetas de crédito o débito, el contribuyente del impuesto al valor agregado, deberá previo a su afiliación con el adquirente, solicitar a la Administración Tributaria el factor correspondiente, que será determinado con la información del semestre tras anterior o bien con la que cuente la Administración Tributaria en ese momento. En este caso, el factor regirá hasta finalizar el semestre.

Para los contribuyentes nuevos que a su vez se vayan a afiliar, deberán estimar el porcentaje de retención, aplicando el procedimiento establecido en este artículo con las proyecciones de sus operaciones y lo reportará a la Administración Tributaria

previamente a su afiliación. Este porcentaje podrá ser modificado por parte de la Administración Tributaria considerando la actividad económica registrada por el contribuyente. La Administración Tributaria determinará el factor y lo comunicará al adquirente, el cual registrará para ese semestre y el siguiente, conforme a lo dispuesto en el numeral 5 del presente artículo.

7) Casos en que no procede aplicar la retención. No procederá aplicar la retención en las siguientes situaciones:

- a. Cuando todas las operaciones del contribuyente no estén sujetas o bien se encuentren exentas del Impuesto sobre el Valor Agregado.
- b. Cuando el afiliado se encuentre registrado bajo el Régimen de Tributación Simplificada, tal como lo señala el párrafo tercero del artículo 29 de la Ley.

8) Del suministro de la información mensual a la Administración Tributaria. En forma mensual, a más tardar en los primeros 10 días naturales del siguiente mes, el adquirente deberá de suministrar a la Administración Tributaria, en formato electrónico, un resumen de las retenciones efectuadas a los afiliados durante el mes anterior. El monto deberá coincidir con las sumas depositadas en el transcurso de ese mismo mes, a fin de que la Administración Tributaria pueda verificar los créditos al impuesto declarado por esos contribuyentes, en sus declaraciones.

La información contenida en dicho resumen será la indicada por la Administración Tributaria mediante resolución dictada al efecto.

En caso de que la información, referente a los datos identificativos del contribuyente, que se encuentra en el sistema del adquirente no coincidan con los datos registrados ante la Administración Tributaria, le corresponderá al afiliado la obligación de gestionar la

pronta actualización de la información ante el adquirente.

Artículo 42.- Determinación, liquidación y pago del impuesto en las importaciones o internamiento de bienes.

- 1) En todo lo no dispuesto en la Ley o en este Reglamento, se tomarán las reglas de determinación y pago del impuesto en importaciones o internamiento de bienes desde zonas o regímenes aduaneros, reguladas en la normativa aduanera.
- 2) El contribuyente podrá aplicar como crédito fiscal el Impuesto sobre el Valor Agregado cuando este se realice en cumplimiento de la normativa aduanera en las importaciones e internamiento de bienes, debiendo incluirlo en la declaración autoliquidativa del impuesto sobre el Valor Agregado.

CAPITULO IX

CONSIDERACIONES ESPECIALES

DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

SECCIÓN I

**Impuesto sobre el Valor Agregado bajo el sistema especial de determinación a nivel de
fábrica, mayorista y Aduanas**

Artículo 43.- Estimación del impuesto.

La Administración Tributaria determinará mediante resolución general dictada al efecto, la base imponible y el crédito aplicable en los bienes en los que se dificulte la percepción del impuesto, así como la etapa en la cual se realizará la estimación del tributo, sobre los precios de venta al consumidor final a nivel de detallista.

Artículo 44.- Crédito por la venta de bienes sujetos al sistema especial de determinación a nivel de fábrica, mayorista y aduanas.

Los contribuyentes que vendan bienes cuyo impuesto fuese determinado a nivel de fábrica, mayorista o aduanas no tendrán derecho a crédito por la adquisición de dicho bien, sin perjuicio de su derecho a crédito para los demás bienes y servicios utilizados en estas operaciones, siempre y cuando así lo establezca la resolución en la que se establece dicho método de estimación, de acuerdo a las disposiciones generales según la sección I del Capítulo IX del presente Reglamento.

Artículo 45.- Repercusión del Impuesto de bienes sujetos al sistema especial de determinación a nivel de fábrica, mayorista y aduanas.

Los contribuyentes que incorporen en sus operaciones sujetas a las reglas generales del impuesto, bienes cuyo impuesto fuese determinado a nivel de fábrica, mayorista o aduanas tendrán derecho al crédito por dicha adquisición, de acuerdo al método que defina la Administración Tributaria mediante resolución general emitida para tal efecto.

Si al momento de la entrada en vigencia de la resolución general, los intermediarios que tengan en sus inventarios bienes incluidos en dicha resolución y sobre los cuales soportaron el impuesto, podrán aplicar el crédito que corresponda, siempre y cuando el impuesto soportado no se haya incorporado al costo de la operación.

SECCIÓN II

De los servicios digitales transfronterizos

Artículo 46.- Impuesto sobre el Valor Agregado en los servicios digitales transfronterizos y bienes intangibles.

De conformidad con lo establecido en el artículo 30 de la Ley, se establece el Impuesto sobre el Valor Agregado en los siguientes servicios digitales y que se entenderán como consumidos en el territorio nacional:

- 1) La venta de servicios digitales o de telecomunicaciones, realizada por medio de internet o

cualquier otra plataforma digital, y comercializada a través de un emisor de tarjeta de débito o de crédito internacional, o a través de un proveedor o intermediario domiciliado en el extranjero.

- 2) La venta de servicios o bienes intangibles, realizada por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, y comercializada a través de una entidad pública o privada, a partir de una cuenta bancaria que facilite el pago a la cuenta de un vendedor o proveedor, no domiciliado en el territorio de la República.

Artículo 47.- Agentes perceptores y contribuyentes del impuesto en servicios digitales transfronterizos.

- 1) Serán agentes de percepción:
 - a. Las entidades públicas o privadas que sean emisores de tarjetas de débito o de crédito, cuando sus tarjetahabientes, en su condición de consumidor final o contribuyente del impuesto, realicen compras de servicios digitales transfronterizos por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, que sean consumidos en el territorio nacional.
 - b. Las entidades públicas o privadas que comercialicen, a partir de una cuenta bancaria, y por medio de internet o cualquier otra plataforma digital, servicios o bienes intangibles para facilitar los pagos a la cuenta de un vendedor o proveedor no domiciliado en el territorio nacional y que el mismo sea consumido en el territorio nacional.

A estos efectos, se asimilarán a las cuentas bancarias las tarjetas virtuales, las cuentas de pago seguro (del tipo Paypal o similar), las criptomonedas y cualquier otro sistema de pago recurrente que, en última instancia, se nutra de fondos depositados en una

cuenta de una entidad bancaria domiciliada en Costa Rica.

- 2) Será contribuyente del impuesto el proveedor o intermediario del servicio o bien intangible, cuando estando domiciliado fuera del territorio nacional solicite su inscripción como contribuyente del impuesto ante la Administración Tributaria, mediante el procedimiento que la Administración Tributaria defina vía resolución general dictada al efecto. La constitución de esta inscripción no se presume como un establecimiento permanente.

Una vez realizada la inscripción la Administración Tributaria eximirá de la obligación de percibir sobre sus operaciones, a los agentes de percepción.

Artículo 48.- Repercusión del impuesto.

En los casos en que el adquirente del servicio digital transfronterizo o bien intangible, incorpore los mismos en sus operaciones como contribuyente del impuesto, podrá utilizar como crédito fiscal el Impuesto sobre el Valor Agregado soportado, siempre cuando cumpla con lo establecido en la sección II del capítulo VIII del presente Reglamento, para lo cual el adquirente del servicio digital o bien intangible, deberá emitir el comprobante electrónico que respalde dicha adquisición.

Artículo 49.- Obligaciones de los contribuyentes y agentes de percepción

Los agentes de percepción de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 1) del artículo 47 del presente Reglamento, deberán aplicar la percepción del Impuesto de Valor Agregado tomando como base imponible de dicho impuesto el monto total de la transacción realizada entre el tarjetahabiente y el proveedor del servicio digital transfronterizo o del bien intangible, cuando así lo solicite la Administración Tributaria, para lo cual deberán notificar a su cliente de tal condición, y de las

consecuencias que de ello se derivan respecto del impuesto sobre el valor agregado que recae sobre estos consumos.

La Administración Tributaria suministrará a los agentes de percepción el listado de proveedores o transacciones sobre las cuales deberá realizar la percepción. Cuando la Administración Tributaria realice alguna modificación en dicho listado el agente de percepción, deberá iniciar la percepción correspondiente dentro del plazo máximo de 3 días hábiles contados a partir de la comunicación; cuando se trate de una exclusión del listado, la Administración Tributaria le indicará la fecha a partir de la cual deberá de cesar la aplicación de percepción.

Los proveedores o intermediarios de servicios digitales transfronterizos, no estarán obligados a extender comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria como respaldo de sus operaciones. En su lugar, podrán utilizar como respaldo de sus ventas para efectos de este impuesto, los recibos electrónicos que utilicen en su giro de negocio, el estado de cuenta, resumen bancario o documento equivalente que reciba el consumidor final, consignando por separado el monto de la transacción realizada, del impuesto repercutido.

Artículo 50.- Declaración y pago de los importes percibidos por los agentes de percepción.

Los agentes de percepción establecidos en el numeral 1 del artículo 47 del presente Reglamento, deben declarar y enterar a favor del Fisco las sumas percibidas dentro de los tres días hábiles siguientes a la transacción, en el formulario y los medios que defina la Administración Tributaria mediante resolución general.

Los contribuyentes establecidos en el numeral 2 del artículo 47, deberán declarar y enterar a favor del fisco, las sumas correspondientes al impuesto sobre el valor agregado de manera mensual, en el formulario y los medios que defina la Administración Tributaria mediante resolución general.

SECCIÓN III

Régimen especial de bienes usados

Artículo 51.- Del Régimen de Bienes Usados.

El Régimen Especial de Bienes Usados establecido en el Capítulo VI de la Ley, es un régimen de acceso y retiro voluntario, para los contribuyentes, personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica, que se dediquen de manera habitual a revender bienes usados.

Los contribuyentes inscritos en el Régimen Especial de Bienes Usados determinarán el impuesto bajo las modalidades establecidas en el inciso 3 del artículo 31 de la Ley, conforme se desarrollan en esta Sección del Reglamento.

Artículo 52.- Objeto del impuesto.

Para los efectos de este régimen se considerarán bienes usados los que cumplan las características descritas en el numeral 6) del artículo 1 del presente Reglamento.

No se considerarán bienes usados sujetos al impuesto sobre el valor agregado, y por tanto a este régimen, los vehículos usados que estén inscritos y matriculados de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3) del artículo 12 de este Reglamento.

Artículo 53.- Inscripción o cambio de Régimen.

Los contribuyentes que se dediquen a la venta de bienes usados, deberán comunicarlo a la Administración Tributaria al momento de inscribirse como contribuyente o, cuando siendo contribuyente del Régimen General desee acogerse al Régimen Especial, en cuyo caso deberán comunicarlo en los medios dispuestos por la Administración para la inscripción o modificación de datos y de previo al inicio del período fiscal al que vaya a aplicar el régimen, tanto la inscripción como la modalidad elegida, pudiendo seleccionar la modalidad para el cálculo de la base imponible y los créditos aplicables dispuesta en los incisos a) y b) del numeral 3 del artículo 31

de la Ley, o alternatively, de manera exclusiva para todos sus bienes usados lo dispuesto en el inciso c) del numeral 3 del artículo 31 citado. La permanencia en el Régimen Especial, así como la modalidad definida no puede ser menor a dos años.

Una vez transcurrido el plazo citado en el párrafo anterior, la renuncia al Régimen Especial de Bienes Usados o el cambio en la modalidad previamente definida, surtirá efecto en el período fiscal siguiente a la fecha que lo comunique el contribuyente a la Administración Tributaria.

Artículo 54.- Obligaciones del contribuyente.

Los vendedores de bienes usados acogidos al Régimen Especial deberán llevar un libro de registro específico en el que se anotarán, de manera individualizada, cada una de las adquisiciones, importaciones o internaciones así como las operaciones realizadas por el contribuyente a las que sean aplicables las modalidades a), b) o c) del Numeral 3, del artículo 31 de la Ley.

Este libro deberá reflejar:

- 1) La descripción del bien adquirido o importado.
- 2) Comprobante electrónico que respalde la adquisición del bien o documento de importación de dicho bien, así como el código producto correspondiente.
- 3) Precio de compra.
- 4) Comprobante electrónico emitido por el contribuyente con ocasión de la operación realizada.
- 5) Precio de venta.
- 6) Impuesto sobre el Valor Agregado correspondiente a la venta o, en su caso, indicación de la exención aplicada o no sujeción aplicada.

Las demás obligaciones del contribuyente del Régimen Especial de Bienes Usados serán las

mismas establecidas para los contribuyentes en el Régimen General.

Artículo 55.- Base imponible del impuesto.

La base imponible del impuesto se regirá por las siguientes disposiciones:

- 1) Para los bienes usados bajo la modalidad del inciso a) numeral 3 del artículo 31 de Ley, la base imponible será el precio neto de venta.
- 2) Para los bienes usados bajo la modalidad del inciso b) numeral 3 del artículo 31 de la Ley, la base imponible del impuesto será la diferencia entre el precio de venta menos el precio de compra del bien.
- 3) Para los contribuyentes que se acojan a la modalidad del inciso c) numeral 3 del artículo 31 de la Ley, la base imponible del impuesto será el precio neto de venta. La base imponible determinada se multiplicará por un factor que, previo a estudio realizado al efecto, determinará la Administración Tributaria mediante resolución general dictada al efecto, así como la modificación de los mismos cuando se determinen cambios en los parámetros utilizados para su cálculo, pudiendo además ampliar la lista de factores a otros bienes usados.

Artículo 56.- Crédito por la adquisición de bienes para la reventa.

Sin perjuicio del derecho a crédito de carácter general para los demás bienes y servicios adquiridos, los contribuyentes que seleccionen la modalidad establecida en el inciso c) numeral 3 del artículo 31 de la Ley, no tendrán crédito por los bienes usados adquiridos para la venta, solamente tendrán crédito por dichos bienes los contribuyentes del régimen especial que opten por la modalidad a) de la norma citada, siempre que hubiese soportado el impuesto por dicha adquisición.

SECCIÓN IV

DE LOS JUEGOS DE AZAR

Artículo 57.- De los juegos de azar.

En la prestación del servicio de juegos de azar, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Agregado será el valor de lo apostado.

Constituyen servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Agregado tanto los juegos de azar que se realicen en establecimientos y casinos, como aquellos que se realicen por medios electrónicos, en este último caso siempre y cuando el jugador esté domiciliado en el territorio nacional.

El contribuyente se encuentra en la obligación de emitir el comprobante electrónico autorizado por la Administración Tributaria, al momento de entrega de la boleta, ficha o ticket, crédito o cualquier otro que dé derecho al jugador o apostador de participar en el juego.

Artículo 58. Base imponible en los juegos de azar en los casinos.

La base imponible en los juegos de azar en los casinos se calculará de la siguiente manera:

- 1) Para las mesas de juego utilizadas en los casinos debidamente autorizados por el Ministerio de Seguridad Pública, será el 60% de un salario base.
- 2) Para las máquinas tragamonedas utilizadas en los casinos debidamente autorizados por el Ministerio de Seguridad Pública será de un 10% de un salario base.
- 3) En el caso de los juegos de azar distintos a los mencionados en los incisos anteriores que se realicen en los casinos, la base imponible será el valor de lo apostado

Todos los casos anteriores estarán sujetos a la tarifa general establecida en el artículo 10 de la Ley.

Artículo 59. Base imponible en los juegos de azar.

Todo juego de azar que se realice en establecimientos distintos a un casino, así como aquellos que se realicen por medios electrónicos, en este último caso siempre y cuando el jugador esté domiciliado en el territorio nacional, la base imponible será el valor de lo apostado y estarán sujetos a la tarifa general establecida en el artículo 10 de la Ley.

CAPITULO X

OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE

Artículo 60.- Obligaciones de los contribuyentes.

Los contribuyentes del Impuesto sobre el Valor Agregado están obligados a:

- 1) Inscribirse como contribuyentes ante la Administración Tributaria y declarar su(s) actividad(es) económica(s) sujeta(s) al Impuesto sobre el Valor Agregado, así como modificar los datos de trascendencia tributaria y desinscribirse, cuando así corresponda.
- 2) Autoliquidar, declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Agregado, según los medios que disponga la Administración Tributaria.
- 3) Contar, según las disposiciones que establezca la Administración Tributaria, con medios electrónicos que le permitan emitir y confirmar los comprobantes electrónicos autorizados por aquella que respalden las transacciones realizadas.
- 4) Emitir los comprobantes electrónicos, según las disposiciones que establezca la Administración Tributaria, los cuales deben contener al menos lo siguiente:
 - a. Nombre del propietario o razón social
 - b. La denominación del negocio (nombre de fantasía en caso de existir),
 - c. Número de identificación del contribuyente

- d. Clave del comprobante
- e. Fecha y hora
- f. Detalle de los bienes vendidos o el servicio prestado condiciones de la venta
- g. Precio neto de venta
- h. Tarifa de impuesto
- i. Monto del impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, la Administración Tributaria podrá establecer mediante resolución general cualquier otro requisito para que los contribuyentes emitan y entreguen comprobantes electrónicos.

- 5) Llevar los registros contables y demás documentación que establezca la normativa del Impuesto sobre el Valor Agregado, el artículo 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y las resoluciones generales que al efecto dicte la Administración Tributaria.

Las obligaciones contenidas en los incisos c) y d) del presente artículo no resultarán aplicables a aquellos contribuyentes que se encuentren registrados en el Régimen de Tributación Simplificada o bien que cuenten con dispensa reglamentaria respecto a dichas obligaciones.

Artículo 61.- Inscripción.

Las personas o entidades a que se refiere el artículo 4° de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, deben inscribirse en el Registro de Contribuyentes al momento de iniciar sus actividades económicas referidas a la venta de bienes o prestación de servicios sujetos al impuesto.

Para efectos tributarios, cada contribuyente tendrá un número o código de identificación, el cual corresponde, en el caso de las personas físicas al número de cédula de identidad, Dimex o Nite; en el caso de las personas jurídicas, el número de cédula jurídica otorgada por el Registro Nacional.

La falta de inscripción no libera a las personas y entidades señaladas en el artículo 10 de este Reglamento, de la obligación de liquidar y pagar el impuesto con respecto a todas las operaciones gravadas que hubieren efectuado desde el momento en que iniciaron actividades. Tampoco tendrá derecho el contribuyente no inscrito a que se les reconozca el Impuesto sobre el Valor Agregado pagado en etapas anteriores, sobre los bienes que tengan en existencia a la fecha de la inscripción.

Artículo 62.- Contenido de la inscripción del contribuyente.

La inscripción en el Registro de Contribuyentes debe contener la información que permita identificar en forma clara al obligado tributario, su actividad económica -principal y secundarias, si las hay-, el domicilio de la actividad económica, datos de identificación del que se inscribe, la dirección del domicilio fiscal; correo (s) electrónico (s) para recibir notificaciones, número telefónico fijo o celular; así como datos de establecimientos secundarios, además el nombre del representante legal cuando corresponda, dirección de su casa de habitación, teléfonos de contacto y correo electrónico u otros datos que se soliciten y que se consideren de trascendencia tributaria. Adicionalmente, deberá actualizar los datos suministrados en los casos en que estos sean modificados o cese en alguna de las actividades económicas registradas.

La Administración Tributaria, mediante resolución general, podrá requerir cualquier otra información adicional que determine conveniente para la identificación de los contribuyentes.

Artículo 63.- Constancia de inscripción.

La Administración Tributaria debe extender a las personas o entidades incorporadas en el Registro de Contribuyentes, por los medios que estime pertinentes, una constancia de inscripción en la que se indicará su condición de contribuyentes del impuesto. Si el contribuyente tiene agencias o sucursales se le entregarán también tantas copias de dicha constancia como sean necesarias.

La constancia de inscripción debe mantenerse en lugar visible del establecimiento comercial de su titular. Su validez debe ser consultada en el sitio web que disponga la Administración Tributaria.

En caso de extravío, deterioro o irregularidades de este documento, el contribuyente debe solicitar su reemplazo a través de los medios que establezca la Administración Tributaria mediante resolución general dictada al efecto.

Artículo 64.- Registros especiales de compra y venta.

Todo contribuyente adscrito en el régimen general del impuesto está obligado a llevar un libro electrónico y a mantener al cierre de cada período fiscal los registros especiales de compras y ventas por cada actividad económica que realice, el cual tendrá el siguiente contenido:

- 1) Operaciones que realice, entendida como la venta de bienes o prestación de servicios, clasificándolas según la tarifa impositiva que corresponda (general, reducida o ventas exentas).
- 2) Compras realizadas, clasificándolas por aquellas que tienen derecho a crédito, las que tienen tarifa general, reducida, así como las exentas.

- 3) Registro de bienes de capital, en el cual se consigne aquellos que individualmente superen los 15 salarios base, de conformidad con el artículo 31 de este Reglamento.

Entre otra información que debe llevar este registro, se tiene que incluir la tarifa, el monto de su operación, el impuesto sobre el valor agregado soportado, la fecha de adquisición y/o venta, el crédito aplicado, el impuesto sobre el valor agregado repercutido, y cualquier otra que la Administración Tributaria establecerá mediante resolución general dictada al efecto, así como el formato y estructura del libro electrónico a llevar.

Artículo 65.- Registro de productores, comercializadores y distribuidores de artículos contemplados en el decreto de canasta básica tributaria.

La Administración Tributaria conformará un registro de productores, distribuidores y comercializadores de productos incluidos en el Decreto de la Canasta Básica Tributaria, el cual estará disponible en el sitio web del Ministerio de hacienda, con el fin de ser consultado por todos los proveedores que realicen operaciones con estos contribuyentes.

Los contribuyentes indicados en el párrafo anterior, podrán ingresar a este registro siempre que al menos el 75% de sus operaciones correspondan a la venta de bienes incluidos en el Decreto de la Canasta Básica Tributaria o de alguna de sus materias primas indispensables para la producción de dichos bienes, porcentaje que se estimará con base en las operaciones correspondientes al año natural. Aquellos contribuyentes que no alcancen el 75%, de igual manera podrán incluirse en este registro en los casos en que el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios gravados para todas sus operaciones, supere el débito del período durante tres períodos consecutivos, debiendo justificarlo ante la Administración Tributaria, esto en cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 26 de la Ley

La inscripción en este registro deberá realizarse a solicitud del interesado, para lo cual debe presentar ante la Administración Tributaria el formulario que se defina para tal efecto, mediante resolución general.

Todos los que se encuentren incluidos en dicho registro, podrán adquirir todos los bienes y servicios vinculados directa y exclusivamente a sus operaciones de Canasta Básica Tributaria con una tarifa reducida del 1%, en cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 26 de la Ley, siempre que cuenten para ello con la autorización otorgada por la Dirección General de Hacienda, para lo cual deberán estarse a lo dispuesto en el procedimiento establecido en el Decreto Ejecutivo No 31611-H del 7 de octubre de 2003 y sus reformas.

Artículo 66.- Registro de exportadores.

La Administración Tributaria conformará un registro de exportadores, el cual estará disponible en el sitio web del Ministerio de hacienda, con el fin de ser consultado por todos los proveedores que realicen operaciones con estos contribuyentes.

Los contribuyentes del impuesto podrán ingresar a este registro siempre que exporten al menos el 75% de sus operaciones, porcentaje que se estimará con base en las operaciones correspondientes al año natural. Aquellos contribuyentes que no alcancen el mínimo del 75%, de igual manera podrán incluirse en este registro en los casos en que el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios gravados para todas sus operaciones, supere el débito del período durante tres períodos consecutivos, imposibilitando así la aplicación de dichos saldos en la declaración del impuesto.

La inscripción en este registro deberá realizarse a solicitud del interesado, para lo cual deberá presentar ante la Administración Tributaria el formulario que defina mediante resolución general dictada al efecto.

Una vez registrados como Exportadores, estos podrán adquirir los bienes y servicios vinculados directa y exclusivamente a sus exportaciones, siempre que cuenten para ello con la autorización otorgada por la Dirección General de Hacienda, para lo cual deberán estarse a lo dispuesto en el procedimiento establecido en el Decreto Ejecutivo No 31611-H del 7 de octubre de 2003 y sus reformas.

Artículo 67.- Desinscripción.

Cuando cese la actividad económica, el contribuyente deberá desinscribirse del Impuesto sobre el Valor Agregado en el Registro de Contribuyentes, utilizando los medios y la forma que defina la Administración Tributaria mediante resolución dictada al efecto.

En estos casos, de no presentarse la continuidad del negocio que establece el numeral 4 del artículo 9 de la Ley, el contribuyente debe liquidar y pagar el impuesto no solo sobre las existencias de bienes, sino también sobre los bienes y derechos respecto de los cuales ya se hubiere acreditado el impuesto o que hubieren sido adquiridos sin el pago del mismo. En cuanto a las existencias de bienes gravados estos deben ser valuados a su precio de adquisición y a su valor en libros, respectivamente.

CAPITULO XI

DE LA ADMINISTRACION Y FISCALIZACION DEL IMPUESTO

Artículo 68.- Administración y Fiscalización.

La administración, fiscalización y recaudación del impuesto sobre el valor agregado corresponde a la Dirección General de Tributación.

Artículo 69.- Disposiciones Generales.

Los saldos a favor del Impuesto General Sobre las Ventas, que estén pendientes de ser aplicados por parte del contribuyente, se entenderán que los mismos podrán ser aplicados al Impuesto Sobre el Valor Agregado.

Artículo 70.- Derogatorias. Se deroga el Decreto No. 14082-H del 29 de noviembre de 1982 y sus reformas, denominado “Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas”.

Disposiciones Transitorias.

Transitorio I.-

El inicio de la aplicación de la percepción establecida para los servicios digitales transfronterizos y bienes intangibles se dará a partir del momento en que la Administración Tributaria suministre el listado de proveedores o intermediarios a los agentes de percepción, cuyas transacciones serán objeto de percepción, para lo cual contarán a partir del envío de la primera lista, un mes para su implementación.

Transitorio II.-

El Impuesto al Valor Agregado se aplicará a toda entrega de bienes o prestación de servicios que, no habiendo estado sujeta o exenta del Impuesto General sobre las Ventas, su hecho generador ocurra a partir del 1 de julio de 2019, con independencia de la fecha de firma y efectos del acto, convenio o contrato subyacente, el impuesto se aplica, solamente sobre la porción de este que reste por consumir; debiendo declararse las ventas realizadas o los servicios prestados en cada uno de los períodos fiscales que correspondan.

En el caso de los tiquetes de avión, cuya venta se realice previo a la entrada en vigencia de la Ley, estos no estarán afectos al IVA aún cuando el servicio se preste posterior a la entrada en vigencia de la Ley.

La disposición contenida en el párrafo primero no resulta aplicable a:

- 1) Los proyectos o programas financiados a través de contratos de préstamo del Gobierno de la República, y que hayan sido aprobados por una ley especial previo a la entrada en vigencia del Título I de la Ley No. 9635, en la cual este figure como prestatario o garante. Lo anterior siempre que en dicha ley de aprobación se haya incluido expresamente la exoneración de todo tributo y que así fuese publicado en el cartel de licitación y firma de contrato, para lo cual deberán realizar el trámite correspondiente ante el Departamento de Gestión de Exenciones, en cuyo caso la exoneración cubrirá el plazo que se haya definido en la ley especial que así lo respalde.
- 2) Fideicomisos de obra pública, contratos de obra pública, concesiones y cualquier otro contrato administrativo otorgados, adjudicados y firmados antes de la entrada en vigencia del Título I de la Ley No, 9635 siempre y cuando el Cartel de licitación haya incluido la exención del impuesto general sobre las ventas o la genérica de “cualquier otro

impuesto”, en cuyo caso la exención cubrirá únicamente el plazo otorgado en el contrato y no sus prórrogas o ampliaciones.

- 3) Donaciones al Gobierno de la República realizadas de previo a la entrada en vigencia del Título I de la Ley No. 9635, en el tanto impliquen la internación al mercado local de bienes exonerados de impuestos, en cuyo supuesto la exoneración abarcará el período que requiera la donación.
- 4) Los Contrato de Incentivos Turísticos otorgados al amparo de la Ley número 6990, Ley de Incentivos al Desarrollo Turístico y sus reformas, que se encuentren vigentes de previo a la entrada en vigencia del Título I de la Ley N° 9635, y en cuyo caso la exoneración cubrirá únicamente el plazo otorgado en el contrato y no sus prórrogas o ampliaciones.

En los supuestos anteriores, los beneficiarios deberán realizar el trámite correspondiente en el sistema EXONET ante la Dirección General de Hacienda.

Transitorio III.-

Sin perjuicio de lo dispuesto en el Transitorio II de este Reglamento, a partir del 1 de enero de 2020, el Gobierno Central, el Poder Judicial, el Poder Legislativo, el Tribunal Supremo de Elecciones, y sus órganos, de conformidad con lo establecido en el Transitorio XIV de la Ley, deberán pagar el Impuesto al Valor Agregado por los bienes y servicios que adquieran, para lo cual deberán contemplar dicho impuesto en los carteles, contrataciones y licitaciones que se vayan a ejecutar a partir del año 2020.

Transitorio IV.-

Para efectos del acatamiento de lo dispuesto en el Transitorio II de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Pública, No. 9635, la Administración Tributaria actualizará de oficio la condición de los contribuyentes del Impuesto General sobre las Ventas para inscribirlos como contribuyentes en el Impuesto sobre el Valor Agregado, cuando corresponda, sin necesidad de notificarles el acto que así lo declare, únicamente se le comunicará en el buzón electrónico del mismo.

Transitorio V.-

Los contribuyentes que, al momento de la entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas, realicen operaciones con y sin derecho a crédito fiscal, deberán utilizar las reglas establecidas en los artículos 22 a 24 de la Ley mencionada y 34, 35 y 36 del presente Reglamento. En este sentido, y por una única vez, calcularán la proporción provisional del siguiente modo:

- 1) Para el período comprendido entre 1 de julio de 2019 al 31 de diciembre de 2019, se tomará la información correspondiente a las operaciones del año 2018, como si hubieran estado sujetas a las nuevas disposiciones contenidas en esta Ley de Impuesto al Valor Agregado
- 2) Para el año 2020, se tomará el período comprendido entre 1 de enero de 2019 al 31 de diciembre de 2019. A este respecto, utilizarán la información correspondiente a esta etapa como si hubieran estado sujetas en su totalidad a las nuevas disposiciones contenidas en esta Ley de Impuesto al Valor Agregado.
- 3) Para los bienes de capital, los contribuyentes seguirán las reglas indicadas en el artículo 31 del presente Reglamento.
- 4) Para el año 2021 y en adelante, los contribuyentes deberán seguir los parámetros y las

disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado.

A falta de información para calcular esta proporción, el contribuyente deberá estimar los porcentajes de acuerdo a sus proyecciones.

Transitorio VI.-

Los bienes y servicios incluidos en el numeral 3) del artículo 11 de la Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas No. 9635, estarán exentos a partir del 1 de julio de 2019 y hasta el 30 de junio de 2020, inclusive, sin perjuicio del crédito pleno del impuesto soportado en las adquisiciones que realicen vinculadas directamente con la operación de los incisos mencionados.

Transitorio VII.-

De conformidad con lo dispuesto en el Transitorio V de la Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas No. 9635, la prestación de servicios de: ingeniería, arquitectura, topografía y construcción de obra civil, a proyectos que estén registrados en el Colegio Federado de Ingenieros y de Arquitectos de Costa Rica (CFIA) siempre y cuando los planos asociados a los proyectos hayan sido debidamente visados o registrados por el CFIA al 30 de setiembre de 2019, disfrutarán de los siguientes beneficios tributarios:

- 1) Exención del 100% del impuesto sobre el valor agregado, durante el plazo que abarca del 1 de julio de 2019 al 30 de junio de 2020.
- 2) Tarifa del 4% del Impuesto sobre el Valor Agregado durante el segundo año de vigencia de la Ley No. 9635, el cual abarca del 1 de julio de 2020 al 30 de junio de 2021, inclusive.
- 3) Tarifa del 8% de la tarifa del Impuesto sobre el Valor Agregado durante el tercer año de vigencia de la Ley No. 9635, el cual abarca del 1 de julio de 2021 al 30 de junio de 2022, inclusive.

- 4) A partir del cuarto año de vigencia de la Ley No. 9635, es decir, a partir del 1 de julio de 2022, todos los servicios indicados en el párrafo primero del Transitorio V de la Ley citada tributarán con la tarifa general prevista en el artículo 10 de la Ley de ese tributo.
- 5) Los servicios prestados a los proyectos o planos de construcción o de urbanización que se registren a partir del 01 de octubre del 2019, estarán afectos a la tarifa general establecida en el artículo 10 de la Ley No. 9635.

Para efectos del presente Transitorio se entenderán los servicios de ingeniería, arquitectura, topografía y construcción de obra civil, como aquellos servicios que presta un profesional o empresa registrados en el CFIA o aquellos que se encuentren bajo la dirección de un profesional responsable registrado, para llevar a cabo todas las fases de una obra o proyecto, incluyendo todos los servicios necesarios para la preparación de los planos que requiere el CFIA para su visado, desde su concepción hasta la etapa final, según lo requerido en el Reglamento de Consultoría de Servicios en Ingeniería y Arquitectura y sus modificaciones, así como aquellos referidos a contratistas y subcontratistas en el caso de construcciones de obra civil. En el caso de los subcontratistas será de aplicación el tratamiento dispuesto precedentemente, únicamente en los casos en que ellos facturen directamente al titular del proyecto que disfruta del beneficio de gradualidad previsto.

Asimismo, se entenderá por visado el requerimiento establecido en el artículo 57 incisos a) y b) de la Ley No. 3663 del 10 de enero de 1996 y sus reformas “Ley Orgánica del Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos de Costa Rica”, y en el artículo 5 de la Ley No. 5361 del 16 de octubre de 1973 “Reforma Ley Colegio Federado Ingenieros y Arquitectos.

Transitorio VIII.-

Los sujetos cuyos servicios prestados resulten gravados a partir de la entrada en vigencia del Impuesto sobre el Valor Agregado, deben declararse, liquidarse y pagarse conforme a lo que establece los artículos 27 y 28 de la Ley No. 9635. No obstante lo anterior, en cuanto a la declaración del impuesto referido al período fiscal de julio 2019, se podrá liquidar y cancelar la totalidad del impuesto -por una única vez- dentro de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, sin sanciones ni recargos o intereses.

Transitorio IX.-

Los servicios turísticos brindados por quienes se encuentren debidamente inscritos ante el Instituto Costarricense de Turismo (ICT), estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Agregado, a partir del 1 de julio de 2019 y hasta el 30 de junio de 2020. A partir del 1 de julio de 2020 y hasta el 30 de junio de 2021, los servicios turísticos señalados estarán sujetos a la tarifa reducida del cuatro por ciento (4%). Desde el 1 de julio de 2021 y hasta el 30 de junio de 2022, estarán sujetos a una tarifa del ocho por ciento (8%). A partir del 1 de julio de 2022, la tarifa del impuesto aplicable será la tarifa general del artículo 10 de la Ley.

Todo aquel operador de servicios turísticos que no esté debidamente inscrito ante el ICT, no les serán aplicables los beneficios tributarios citados en el Transitorio IX de la Ley No. 9635, debiendo liquidar y pagar el Impuesto sobre el Valor Agregado, aplicando la tarifa general del artículo 10 de la Ley.

Los servicios turísticos que se encontraban gravados conforme a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, no gozarán de los beneficios tributarios citados en el Transitorio IX de la Ley No. 9635. Para estos efectos, el hecho generador en este tipo de servicios es el definido en el numeral 2) del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado.

Para todo lo antes mencionado el ICT levantará un registro especial con aquellos contribuyentes del impuesto que se acojan a los beneficios establecidos en el transitorio IX de la Ley, que deberá contener los servicios que cumplan con lo dispuesto en el transitorio antes mencionado y los datos para identificar adecuadamente a los contribuyentes que prestan los servicios considerados en el transitorio de la Ley, registro que será suministrado a la Administración Tributaria para la correcta aplicación del beneficio.

Transitorio X.-

Los contribuyentes que presten servicios de recolección, clasificación y almacenamiento de bienes reciclables y reutilizables, y se encuentren debidamente inscritos ante la Administración Tributaria y el Ministerio de Salud, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Agregado, del 1 de julio de 2019 al 30 de junio de 2020, inclusive. A partir del 1 de julio de 2020 hasta el 30 de junio de 2021, inclusive, estarán sujetos a una tarifa reducida del cuatro por ciento (4%). Desde el 1 de julio de 2021 y hasta el 30 de junio de 2022, estarán sujetos a una tarifa reducida del ocho por ciento (8%). A partir del 1 de julio de 2022, estarán sujetos a la tarifa general establecida en el artículo 10 de la Ley.

Todo aquel contribuyente que preste los servicios mencionados en el párrafo anterior que no esté debidamente inscrito ante la Administración Tributaria y el Ministerio de Salud y que además no cumpla con los requisitos establecidos por el Ministerio de Ambiente y Energía, no le serán aplicables los beneficios tributarios citados en el presente Transitorio, debiendo liquidar y pagar el Impuesto sobre el Valor Agregado, aplicando la tarifa general establecida en el artículo 10 de la Ley.

Transitorio XI.-

Los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas podrán desinscribirse dentro de los tres meses posteriores a la entrada en vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siempre que no tengan deudas pendientes con la Administración Tributaria y su desinscripción sea por cierre de sus operaciones comerciales.

Transitorio XII.-

Las autorizaciones especiales para la compra sin el pago previo del Impuesto General Sobre las Ventas, otorgadas por la Dirección General de Tributación al amparo de los artículos 27 y 28 del Reglamento del Impuesto General sobre las Ventas, su vigencia finalizará el 30 de junio 2019 inclusive, aún y cuando hayan sido otorgadas por un plazo mayor.

El vencimiento indicado en el párrafo anterior, no aplica a aquellas autorizaciones otorgadas a contribuyentes que exporten el 100% de sus operaciones y estén debidamente registrados según lo establecido en el artículo 66 del presente Reglamento, ante lo cual estas autorizaciones se mantendrán vigentes por el plazo otorgado en dicha autorización y entendiéndose como aplicables al Impuesto sobre el Valor Agregado aquellas autorizaciones referidas al Impuesto General sobre las Ventas. Una vez concluido el plazo de autorización otorgado deberán realizar dicha solicitud ante la Dirección General de Hacienda según lo establecido en el párrafo cuarto del artículo 66 del presente Reglamento.

Una vez entrada en vigencia la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, la Dirección General de Tributación no otorgará más autorizaciones especiales para la compra sin el pago previo del Impuesto.

Transitorio XIII.-

Crédito aplicable en operaciones sujetas al 8%: Los contribuyentes que realicen operaciones a la tarifa reducida del 8%, de conformidad con los transitorios V, IX y XVII, todos de la Ley No. 9635, podrá aplicarse como crédito fiscal el total del impuesto soportado en las adquisiciones realizadas a las tarifas del 1%, 2%, 4% y 8%. Cuando se adquieran bienes o servicios a una tarifa mayor, podrá acreditarse únicamente el crédito que resulte de aplicar la tarifa del 8% a la base imponible de la adquisición y la diferencia se podrá considerar un costo o gasto, según corresponda.

Transitorio XIV.-

En el tanto la Administración Tributaria no modifique las resoluciones referidas al cálculo de la base imponible del impuesto a nivel de las fábricas, mayoristas y aduanas, sobre los precios de venta al consumidor final en el nivel de detallista, referidas a la venta de bienes en las cuales se dificulte percibir el tributo, se entenderá como aplicables al Impuesto sobre el Valor Agregado aquellas resoluciones referidas al Impuesto General sobre las Ventas, en relación con la fórmula de cálculo que estas contengan, los contribuyentes que vendan bienes cuyo impuesto fuese determinado a nivel de fábrica, mayorista o aduanas no tendrán derecho a crédito por la adquisición de dicho bien, sin perjuicio de su derecho a crédito para los demás bienes y servicios utilizados en estas operaciones, de acuerdo a las disposiciones generales según la sección I del Capítulo IX del presente Reglamento.

Transitorio XV.-

En el tanto la Administración Tributaria realice los ajustes necesarios en el sistema de comprobantes electrónicos, con el fin de implementar la Factura Electrónica de Compra para

realizar la inversión del sujeto pasivo, en los casos en que el contribuyente adquiriera un servicio o un bien intangible por parte de un proveedor no domiciliado en el territorio nacional, deberá utilizar el comprobante emitido por el proveedor del servicio o bien intangible como único respaldo.

Para tales efectos la Administración Tributaria comunicará mediante resolución general la forma, estructura y entrada en vigencia de dicho comprobante.

Transitorio XVI.-

En el tanto la Administración Tributaria no disponga de un sistema exoneración previa o de devolución automática, los proveedores de la Caja Costarricense del Seguro Social, así como los de las Corporaciones Municipales podrán solicitar ante la Dirección General de Hacienda, órdenes especiales de compra sin el previo pago del IVA, para realizar las adquisiciones necesarias para las operaciones con dichas instituciones.

Artículo 71.- Vigencia. Rige a partir del 1° de julio del año 2019.

Dado en la Presidencia de la República. San José, a los siete días del mes de junio de dos mil diecinueve. Publíquese.

CARLOS ALVARADO QUESADA

Presidente de la República

Rocío Aguilar M.

Ministra de Hacienda