

San José, 29 de abril 2019

Ref.: DE-021-2019

Señores
Dirección de Tributación Internacional
Dirección General de Tributación
Ministerio de Hacienda

Estimados señores:

Reciban un cordial saludo de la Cámara de Industrias de Costa Rica.

En relación con la nueva consulta pública del Reglamento del Título I de la Ley N° 9635 del 3 de diciembre de 2018, denominado “Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado”, les hacemos llegar las siguientes observaciones, tanto generales como específicas, así como una especificación, en estas últimas, de la sugerencia de procedimiento que consideramos debe ser realizada por la DGT.

1. Observaciones generales.

- Con respecto a los bienes incluidos en la canasta básica, la nueva versión del Reglamento crea un Registro de Productores de Canasta Básica, definiéndolos como aquellos “*contribuyentes que del total de sus operaciones, al menos el setenta y cinco por ciento (75%) responda a productos incluidos en la lista de la canasta básica tributaria*”. **Todas** las ventas de bienes y servicios que se hagan a tales contribuyentes tendrán una tarifa del 1%. Tal Registro no está establecido en la Ley 8635 y establece un sistema de pago y acreditación del IVA, diferente en relación con el resto de productores o comercializadores de bienes incluidos en lista de la canasta básica. Se debe revisar si ello no constituye una extralimitación reglamentaria respecto de la norma legal. También se debe revisar que la creación de dicho Registro no conduzca a situaciones de tramitación y acreditación del impuesto que favorezcan a un tipo productor (el que está en el Registro) en contra de otros competidores en un bien de canasta básica (que no está en el Registro). El Ministerio de Hacienda debe garantizar que el sistema (o los sistemas) de pago y acreditación del IVA

en los bienes de la canasta básica sea neutral. También debe garantizar, que él o los sistemas de pago y acreditación del IVA para la lista de bienes de la canasta básica respetan el mandato legal de que toda la cadena de producción y comercialización y hasta la puesta en disposición al consumidor final paga el 1%.

- Sobre Canasta básica, conviene aclarar que es a partir del primero de julio de este año y no a partir del primero de julio del 2020, que procede la acreditación plena de todos los IVA soportados por los productores o comercializadores de productos de canasta básica. **Esta aclaración es muy necesaria.**

- Reiteramos la observación realizada a la propuesta de Reglamento anterior, de que frente a algunas inquietudes que nos han hecho llegar proveedores de Zonas Francas, sugerimos que en el Reglamento debe también quedar claro, que al igual que las exportaciones, las ventas de bienes y servicios por parte de contribuyentes a empresas de Zona Franca, tienen derecho a crédito por la totalidad del IVA pagado en compras de bienes y servicios.

2. Observaciones específicas.

Artículo 1. No se incluye las siguientes definiciones que sugerimos deben incorporarse y desarrollarse:

- Inversión del sujeto pasivo
- Contribuyente ocasional
- En definición de bienes usados debería aclararse que no se incluyen entre los mismos a los vehículos usados a efectos de la aplicación del régimen especial
- Operaciones, en referencia al artículo 23. Se entienden como “ventas” pero es prudente aclararlo.

Además, si bien hay una definición general de “bienes”, no hay una definición general de “servicios”, por lo que se sugiere establecerla.

Artículo 2, numeral 5. Lo que parece intentar el artículo es aclarar que los servicios relacionados con la construcción y remodelación de bienes inmuebles están gravados, aunque su transmisión no. El uso de la expresión “tales como” y los ejemplos limitados, incluyendo el término “reforma” de escaso o nulo uso en nuestro medio, no permite entender lo que el proyecto de reglamento, en su afán estrictamente aclaratorio, debería aclarar. **ACLARAR.**

Artículo 3, numeral 2, inciso e). El proyecto se extralimita pues en todos los demás supuestos hace relación, en afán didáctico, de ilustrar qué debemos entender por servicios, tomando sí, supuestos que la misma ley prevé, como por ejemplo, el uso de servicios hospitalarios privados, pero en su inciso e) incluye el cesión de uso y disfrute de derechos de autor. No puede considerarse, dentro de la definición legal, que la cesión de derechos de autor y patentes es un servicio. No lo es y si se quería enmarcar como tal, debió haberlo previsto el legislador. EXTRALIMITACION.

Artículo 3. Debe aclararse que las cuotas condominales no son un servicio y no se encuentran por lo tanto gravadas. ACLARAR.

Artículo 11. En el numeral 5, del título I. Exención en las exportaciones, importaciones e internamiento, no parece corresponder completamente la referencia ni al artículo 24 de la Ley (subcontratación) ni al 96 del Reglamento de la Ley de Zona Franca. REVISAR.

Artículo 11. Apartado X: La Ley de Fortalecimiento no establece requisitos para las exenciones. El proyecto de reglamento lo hace y amplía la posibilidad de establecer mayores requisitos mediante resolución general. EXTRALIMITACIÓN.

Artículo 15. Tal y como sucede actualmente con la base imponible del Impuesto General Sobre las Ventas, consideramos que el impuesto a la producción de cemento, establecido en la “Ley 6849 Impuesto 5% Venta Cemento Producido en Cartago, San José y Guanacaste”, de 28 de febrero de 1983, no debería formar parte de la base imponible del IVA. Es claro que dicho impuesto es un impuesto sobre la producción, y no sobre la venta, ya que si el producto es importado o es producido en otra provincia diferente a las consignadas en la Ley 6849, la venta del mismo no conllevaría el pago de dicho impuesto. Ya la ley 6849 establece un trato desigual y discriminatorio contra la producción nacional a favor del producto importado, y también a favor de la producción de cemento realizada en una provincia diferente a Cartago, San José y Guanacaste. Queda claro que el impuesto no grava el consumo de cemento, sino su producción y sus ingresos tienen un destino específico, tendiente a compensar los potenciales efectos contaminantes en las localidades en las que se produce. Establecer por tanto este impuesto dentro de la base imponible del IVA, desvirtuaría la naturaleza jurídica del impuesto al cemento, además de que profundizaría el sesgo

discriminatorio del mismo. En ese sentido, y siguiendo el criterio DGT-CI-1-2017 y el dictamen C-407-2006 de la Procuraduría General de la República, consideramos que se debe de excluir tal impuesto de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado. INCORPORAR.

Artículo 15. En el inciso a) del numeral 4 se sugiere precisar cuál es la tasa de interés activa de referencia, o cómo se debe calcular, ya que por lo menos en el web del Banco Central no aparece un “promedio simple de las tasas activas del Sistema Bancario Nacional”. REVISAR.

Artículo 23. En el numeral 2, inciso c), subinciso i) la referencia al artículo 19 del reglamento es equivocada, pues corresponde al Artículo 11, y tampoco corresponde la referencia que se establece en el aparente subinciso VI de ese mismo inciso. CORREGIR.

Del mismo modo en dicho Artículo y numeral, aunque hay un avance en la delimitación de lo que se entiende por servicios de educación privada cuya tarifa aplicable es del 2%, en relación con la propuesta de Reglamento anterior, aún la definición se presenta ambigua por lo que se sugiere revisar y precisar mejor.

Artículo 23, numeral 3 c). Redacción confusa. ¿Productores o productos de lista son los que tienen derecho al tipo reducido? ACLARAR.

Artículo 23. No se incluyen en este artículo las materias primas como trigo, sorgo, etc con tarifa del 1%. Si bien en el Decreto de Canasta Básica se incluyen en ella, estos bienes no cumplen con el postulado de que la canasta básica se basa en el consumo efectivo del 20% de las familias de menores ingresos. En ese sentido en este reglamento (el del IVA) se debería establecer expresamente que, dichas materias primas y en algunos de los casos sus derivados para producir alimento para animales, se incluyen en forma adicional o especial en dicho decreto de Canasta Básica. ACLARAR.

Artículo 25. Podría utilizarse para explicar con claridad cómo funcionaría la inversión del sujeto pasivo. SE SUGIERE CONSIDERAR ESTA INCLUSIÓN

Artículo 30. En el numeral 2, inciso iii) se estaría haciendo una restricción no contemplada en la Ley, ya que se estaría limitando el crédito fiscal en las compras a proveedores locales de cierto tipo de exportaciones, que son las realizadas por los Exportadores inscritos en el Registro de Exportadores. EXTRALIMITACION.

Artículo 31, numeral 4. La Ley de Fortalecimiento en su artículo 25, no establece un límite al valor de los bienes de capital y el reglamento los fija en 15 salarios base. En todo caso es muy baja y no tiene razón alguna para fijarle un tope al valor de los bienes de capital.
EXTRALIMITACIÓN

Artículo 38. Los mecanismos para la devolución expedita y automática no auguran lo que parece haber establecido el legislador como objetivo, devoluciones automáticas y expeditas, que bien se haría si en la propuesta de Reglamento, si definiera tales en el artículo primero.

La Ley de Fortalecimiento habla de automáticas y para estas, la propuesta, fija un plazo de hasta 15 días hábiles solo que le evita al contribuyente la necesidad de tramitarlas. Luego, la fijación de una garantía parece un requisito severo y su liberación hasta 15 días después, aún más. Esto debe ser resolverse mediante sistemas informáticos: identificado el contribuyente que se encuentra en los supuestos para solicitar devolución, visto que las compras han sido validadas mediante factura electrónica, parece tener sentido, simplemente devolver. Si el contribuyente al que se le pagó, por parte del exportador, no paga el impuesto repercutido, estamos ante un problema de control y de cobranza pero no puede hacerse recaer el peso de la desconfianza del sistema en el exportador. Como comentario general accesorio a este principal, parece que es mejor entonces seguirse manteniendo en el sistema de cartas abiertas, pero atención a los nuevos y casi interminables requisitos que adelante se critican sobre las nuevas cartas abiertas. Luego, este sistema parece estar relegado solo para quienes vendan a instituciones exentas pues el mismo reglamento crea un registro de exportadores a efectos de evitar tanto las cartas abiertas como el sistema mismo de devolución automática que prevé la ley. **REVISAR Y CORREGIR.**

Artículo 47, inciso 2. La propuesta de reglamento otorga condición de contribuyentes a entidades públicas y privadas que comercialicen bienes o servicios de no residentes cuando la Ley de Fortalecimiento solo les equipara con los bancos y a estos les da carácter de agentes de percepción. Esta clara extralimitación, además se potencia ante la posibilidad de solicitar para aquellos, la condición de “contribuyente”. Además, debe aclararse, como se hiciera en la versión anterior, y con mayor precisión a efectos de crear certeza cuáles serán las obligaciones que tendrán en adelante estas plataformas, para delimitación de la forma en que podrán identificar contribuyentes de consumidores finales y si los pagos podrán hacerse desde cuentas en el exterior y en monedas distintas a la nacional. Estas definiciones, ya claras en otras experiencias legislativas en el mundo, deben desarrollarse ampliamente pero nunca

para considerar a estos nuevos sujetos como contribuyentes, pues no lo son. Son conforme a nuestra ley y como se expone en el comentario al artículo 49 de la propuesta (de seguido), agentes de percepción, nada más que eso. CLARA EXTRALIMITACION Y SE REQUIERE DESARROLLO.

Artículo 49, párrafo tercero. Se establece que el proveedor del servicio digital transfronterizo (PSDT) o en su caso el contribuyente (lo que parece equiparar a contribuyente con el PSDT) estarán sujetas a las reglas generales del impuesto. Esto parece incorrecto, pues los PSDT son una creación sui generis si se quiere, como agente de percepción a un no domiciliado pero que conforme a este artículo se le podrían aplicar las mismas reglas generales del impuesto. Insistimos que de conformidad con el artículo 30 de la Ley de Fortalecimiento, estamos ante un agente de percepción, figura que si bien es sujeto pasivo, no es contribuyente del impuesto y tanto no lo es, que no figura como tal en la definición del artículo 4 de la Ley 9635. Es muy importante aclarar la intención de esta norma y visto que se ha pospuesto vía transitorio de la propuesta de reglamento, la entrada en vigencia de esta obligación, no deberían desarrollarse este tipo de normas fuera de lo que en su momento se regule, vista la importante certeza que los PSDT requieren a efectos de configurar sus sistemas y cumplir con las nuevas obligaciones. ADEMÁS DE EXTRALIMITARSE, LA PROPUESTA DEBE REVISAR LA REGULACIÓN DE ESTA OBLIGACIÓN DE PERCEPCIÓN CREADA POR LA LEY.

Sección IV, Cap X, art 58 a 62. Comentario general. Hay un clara extralimitación de la propuesta que además parece darle una base jurídica a juegos de azar que entendemos están prohibidos sino son realizados o en casinos o de conformidad con otras normas que limitan (Cruz Roja – JPS) quienes pueden organizarlos y obtener lucro objetivo de ellos. Además, parece crearse un nuevo impuesto por esta vía a las apuestas en línea que ya están claramente reguladas y determinada su fiscalidad. En el artículo 62, se establece una obligación de percepción del valor de lo apostado y la obligación de enterarlo al “Fisco costarricense”. Si la ley hubiese determinado esta obligación, sería claramente inconstitucional pero un reglamento que lo determine carece además de una base legal para su desarrollo. Luego a partir del artículo 63 y hasta el 66, parece innecesario el desarrollo que está claramente delimitado en el artículo 13 de la ley. CLARA EXTRALIMITACION. SE SUGIERE SUPRIMIR ESTA SECCION COMPLETAMENTE.

Artículo 67. Se habla en este artículo de contribuyentes ocasionales en supuestos de importación y de adquisiciones por plataformas digitales. Este debe definirse pues no queda claro qué tipo de obligaciones puede tener este tipo de contribuyentes cuya definición no existe ni en la Ley de Fortalecimiento ni en la propuesta de reglamento. La figura del contribuyente ocasional no es compatible con las obligaciones formales y con la lógica del IVA. Se es contribuyente o se es consumidor final. **SE REQUIERE ACLARACION**

Artículo 68, último párrafo. Ante fuerza mayor (terremoto) o causa económica (quiebra) o jurídica (resolución contractual, vg) debe considerarse que no se ha iniciado la actividad, con la prueba a cargo de quien lo alega. La propuesta de reglamento lo plantea al contrario. **SE SUGIERE REVISIÓN**

Artículo 70. La constancia de inscripción en lugar visible no parece un requisito ni necesario ni razonable justo cuando pasamos a factura electrónica y precisamos evitar trámites innecesarios. La DGT sabe dónde están los contribuyentes y los consumidores ni precisan ni controlan sobre este requisito. **SE SUGIERE REVISIÓN**

Artículo 73. Comentario general. Este registro debe ser en línea y de acceso público a efectos de lograr que este derecho se logre hacer efectivo.

Transitorio I. Referencia a los comentarios de los artículos 47 y 49. Aún si no entra en vigencia, las reglas deben definirse claramente desde ahora. **SE REQUIERE DESARROLLO**

Transitorio II. En el caso de los servicios de transporte aéreo de pasajeros, contratados antes de julio pero cuya prestación se dará luego (lo que se conoce como boletos aéreos), debe aclararse que si se pagaron, aunque la prestación del servicio se dé luego de la entrada en vigencia, no estarían afectados. Parece resuelto con el primer párrafo del artículo 6 pero al ser muy común en esa industria que se pague hoy y se viaje luego, o se reserve hoy y se viaje luego, es importante aclararlo. **SE SUGIERE ACLARACION**

Transitorio V. Es deseable que en este transitorio se aclare que la acreditación plena se da desde el 1 de julio del 2019 y que no solo aplica para la comercialización de productos de canasta básica, sino para todas sus etapas de producción y comercialización. **SE SUGIERE ACLARACION**

Transitorio XI. La Ley de Fortalecimiento prevé que las autorizaciones especiales para compra sin el pago previo del impuesto de ventas, se mantengan mientras el sistema de devolución expedita o automática, no entre en vigor pero si bien es cierto que las potestades de control de la DGT le permiten solicitar mayores requisitos para resguardar los intereses de la hacienda pública, el legislador quería moverse hacia un sistema mejor que el actual.

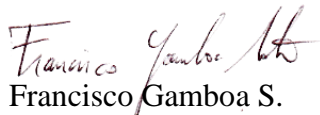
Pero mientras ese sistema no está, este transitorio hace al anterior más engorroso y somete a una nueva obligación: el rendimiento de una garantía. Si bien no estamos ante una extralimitación sino ante el ejercicio de las potestades de fiscalización propias de la Administración Tributaria, no parece conveniente y es claramente oneroso para el sector empresarial, la promulgación de los nuevos requisitos, que dicho sea de paso, son tres folios de estos. SE SUGIERE REVISION.

Transitorio XIII. La propuesta de reglamento se extralimita pues la Ley de Fortalecimiento claramente ordena emitir resoluciones nuevas, con estudios con justificaciones técnicas, y este transitorio se limita a remitir a factores de la ley actual, que nada tienen que ver con el IVA, de hecho el artículo 12 de la Ley de Fortalecimiento indica claramente que el procedimiento deberá adoptarse mediante resolución razonada, que deberá contener los parámetros y los datos que permitan a los contribuyentes aplicar correctamente el tributo.

Además, debe estimar la utilidad con base en un estudio que realizará a las empresas líderes.

Esto no se ha hecho y no se resuelve remitiendo a las resoluciones anteriores que claramente no cumplen con tales parámetros. **Hay una clara extralimitación que debe ser corregida.**

Cordialmente,



Francisco Gamboa S.
Director Ejecutivo