



San José, 2 de abril de 2019

Ref.: DE-015-2019

Señores
Dirección de Tributación Internacional
Dirección General de Tributación
Ministerio de Hacienda
S. O.

Estimados señores:

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

En relación con la 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 llagar las siguientes observaciones, tanto generales cómo específicas.

1. Observaciones generales.

- En el artículo 38 inciso 3) apartado b) se insiste en el establecimiento de un listado de “Maquinaria, Servicios e Insumos necesarios para la producción de la Canasta Básica Tributaria”, que de acuerdo al contenido del artículo está “considerado” en el “artículo 11, inciso 3) apartados a) y b) de la Ley”. Sin embargo dichos apartados de la ley en ningún momento señalan la elaboración de tal listado, por el contrario, lo que se deriva del contenido de los mismos es que a **toda la cadena de producción y hasta poner a disposición del consumidor los productos de la canasta básica**, le sería aplicable la misma tarifa del 1%. El establecimiento de una lista, no sólo atentaría contra ese objetivo de neutralidad, sino que atentaría contra el mismo principio de deducibilidad financiera propio del IVA. Además de que operativamente sería muy complicado la administración, tanto para las empresas como para la misma Administración Tributaria, de una lista de insumos, maquinaria, servicios para 189 productos, que van desde productos agropecuarios frescos hasta artículos de uso personal y del hogar, pasando por útiles y uniformes escolares. El mismo Reglamento establece que para garantizar la neutralidad establecida en el artículo 26 de la Ley, se instaure la acreditación plena del IVA para las operaciones vinculadas con la venta de bienes definidos en la canasta básica (apartado d, del numeral 2 del artículo 45). En ese sentido, la elaboración de la lista comentada podría resultar innecesaria y para evitar confusiones se debería eliminar del reglamento.

- Relacionado con lo anterior, el enunciado del transitorio IV llama a confusión en razón de que establece que: “**Los bienes y servicios** incluidos en los incisos a) y b) numeral 3) del artículo 11 de la Ley No. 9635, **estarán exentos a partir del 1 de julio de 2019 y hasta el 30 de junio de 2020, inclusive.**” Pero en dichos incisos se incorporan no sólo la canasta básica tributaria, sino la maquinaria, materias primas e insumos, que también son “bienes” de acuerdo con las definiciones del artículo 1, y también todos los servicios utilizados en la producción y puesta a disposición de los consumidores de los bienes de la canasta básica tributaria. Si lo que se va a aplicar es la acreditación plena antes comentada, entonces lo que debe contener el transitorio es un enunciado que establezca claramente que es la canasta básica tributaria la que va a estar exonerada y que durante ese periodo también aplicará el principio de neutralidad, es decir se podrá acreditar plenamente el impuesto soportado en la producción y puesta a disposición del consumidor final de dichos bienes.
- En otras palabras, 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, conforme al numeral 45 y al 50 del Reglamento. **Esta aclaración es muy necesaria.**
- Por otra parte, en cuanto a la base imponible del IVA para los bienes, el reglamento en el Artículo 1, numeral 42) hace una definición poco precisa sobre el precio neto de venta, y en el artículo 20 reproduce sin mayor ampliación o precisión lo establecido en el artículo 12 de la Ley. Al respecto, tal y como sucede actualmente con la base imponible del Impuesto 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.
- 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.

- En el artículo 2, en la definición de la prestación de servicios, el Reglamento incurre en una extralimitación al definir las licencias de uso como un servicio. Esta imprecisión debe corregirse, primero porque la ley no lo prescribe, segundo porque la explotación de una licencias u otro intangible no es per se un servicio. En el mismo numeral debe aclararse que las cuotas condominales porque, para ser contribuyente de este impuesto, es indispensable la intención o finalidad de intervenir en el mercado de bienes y servicios. El condominio carece de tal finalidad por lo que no sería contribuyente y no debe cobrar por ello IVA en las cuotas condominales. Esto debe aclararse en el Reglamento pues las cuotas no son el pago por la prestación de un servicio, sino el pago por adelantado a manera de encargo o reembolso en su caso a un administrador para que pague ciertos gastos comunes y por lo tanto no es un ingreso gravable más que para el que finalmente reciba esos pagos. Esto debe aclararse y puede hacerse incluyendo expresamente la exención el apartado III, numeral décimo del artículo 18.
- El Reglamento podría corregir que los hechos generadores no se devengan, sino las obligaciones. Los hechos, ocurren.
- En el artículo tercero debe eliminarse el inciso e) por las razones arriba apuntadas, sobre la cesión de derechos.
- En el artículo cuarto y a favor de mejorar la técnica y términos del Reglamento, podría adoptarse “ puesta en disposición” en vez de “entrega del bien”
- A propósito de la referencia que hace el Reglamento al “Estado” en su artículo sexto, no se define en ninguna parte la acepción de Estado que debe entenderse relacionada por la ley. Tanto la definición de “Estado” como de “instituciones públicas”, requieren una clara y amplia definición en el Reglamento.
- El artículo 8 contradice abiertamente la ley en su artículo 8 inciso 4, respecto de la exención del IVA en arrendamientos financieros y operativos con opción financiera. Luego, los numerales 5 y 6 del apartado V del artículo 18 contradicen este artículo.
- El Reglamento es esencialmente omiso no solo en definir la figura de la inversión del sujeto pasivo. Además de llamarla incorrectamente (reversión) omite definir el mecanismo de aplicación del mismo, lo cual es de mucha relevancia para los contribuyentes.
- En el artículo 16, se obliga a llevar un libro electrónico pero no se entiende de qué ni para qué. Es claro que no se refiere a los registros especiales de compras y ventas.
- El Reglamento es omiso aunque aclara en el inciso segundo del numeral primero del artículo 18 que las operaciones relacionadas con exportaciones de productos (debe decir bienes) están exentas, no se refiere a la exención de los tramos fuera del

territorio costarricense, del servicio de transporte de personas en buques y navíos (turismo por ejemplo, cruceros).

- Al final del numeral 10) del apartado III del artículo 18 hay una clara extralimitación del Reglamento pues se obliga a que los pagos por adquisición de bienes y servicios se hagan de una cuenta bancaria registrada a nombre del adquirente. Los aspectos tan específicos de control están resguardados para ser cubiertos por las potestades de control de la DGT no para establecer requisitos ilegales a las normas de exención.
- En el apartado VII numeral 4, artículo 18 existe una confusa redacción sobre la exención de los servicios prestados por las redes de cuidado.
- En el apartado VIII del artículo 18, numeral 1), debe corregirse titulizados, por titularizados. En ese mismo numeral debe aclararse porqué el Reglamento trata a las cesión de préstamos y créditos y a las operaciones de permuta financiera como gravables. Omite el Reglamento referirse a importantes asuntos que deben quedar zanjados en este documento, respecto de las comisiones bancarias. ¿Tienen el mismo tratamiento las que son anteriores al préstamo o solo cuando se materializa? ¿Incluye las tarjetas de crédito, las de compra de cartera, compra de cartera es sinónimo de titularización, comprende la cesión de créditos?
- En el numeral 2) del artículo 19 el Reglamento se extralimita claramente respecto del artículo 9.5 de la Ley, lo mismo que respecto del numeral tercero, en cuanto a vehículos, embarcaciones y naves cuyo tratamiento no sujeto es claro en el artículo noveno de la Ley.
- En el artículo 20 numeral segundo, se vuelve a extralimitar estableciendo la base imponible de arrendamientos de bienes. Recordar que hay exención en el leasing financiero y en el operativo en función financiera.
- En el artículo 20, inciso 6 respecto de “paquetes o sets” el Reglamento debe solo aclarar que ha de aplicarse una proporción razonable. El uso del término “valor normal de mercado” puede llevar a desconocer la posibilidad de vender productos en “paquete” inclusive por debajo de su costo, lo cual es lo que sucede con las “docenas de trece” por ejemplo y que es normal en el mercado.
- En el artículo 21 hay una clara extralimitación del Reglamento pues se deben aportar documentos para demostrar que lo adquirido con descuento no va a generar ventas sucesivas. Esta limitación carece de sentido, es ilegal y va contra la lógica de las transacciones. Mismo error en el artículo 25. Luego la expresión conceptual “descuentos usuales y generales” podría sustituirse por “descuentos de mercado”
- El último párrafo del artículo 22 es de confusa redacción. Debe aclararse que parece tratarse de arbitrajes.
- La exigencia del último párrafo del artículo 23 es ilegal: “siempre y cuando demuestre que el impuesto pagado no se incorporó al costo de la mercancía o servicio”, además de imposible aplicación. En segundo párrafo de este artículo, en vez de remitir a resolución razonada debe desde ahora permitir acreditación plena a los IVA soportados a nivel de aduanas.

- En el artículo 28, aclarar que Black Jack y 21 son el mismo juego. En general el desarrollo de los artículos 28 en adelante, relacionados con juegos de azar, no se entiende. La base imponible del artículo 13 para mesas de juego y máquinas tragamonedas es clara y no requiere de ninguna construcción como la que parece hacerse en el Reglamento y que confunde respecto de esos tipos de juegos de azar que es lo que regula la Ley. Hay una clara extralimitación confiscatoria en el artículo 32. Sugerimos eliminar completamente estos artículos incluidos el 33, 34 35 y 36.
- Debería sustituirse el término tarifa por tipo por ejemplo, en el encabezado del artículo 37.
- En el artículo 38 y en absoluta extralimitación respecto de la Ley, se excluye de la aplicación de la tarifa reducida a los procedimientos estéticos médicos cuando la Ley no lo contempla. Y hay una grave transgresión a los derechos de confidencialidad cuando se obliga a detallar los servicios prestados a los pacientes.
- En la página 72 del Reglamento, inciso “**b) Los servicios de educación privada**” se salta del apartado i al iii.
- Inciso d) numeral 2 del artículo 38, el Reglamento limita la aplicación del tipo reducido del 2% solo a instituciones públicas parauniversitarias, cuando tal limitación no está en el artículo 11 de la Ley. Y en el inciso c) grava con el 2% los seguros de vida, que están exentos.
- En el artículo 39, es sugiere eliminar el término fiscal. El impuesto tiene un período no un “período fiscal”
- Se sugiere la siguiente redacción para el penúltimo párrafo del artículo 40: “El contribuyente deberá incluir en el débito fiscal, los ivas devengados, aún si no los hubiese cobrado. El último párrafo establece un procedimiento de consulta inexistente en la Ley pero si se ha de reglar, el criterio de la DGT solo puede ser vinculante para ella misma, no para las partes en respeto al principio consagrado en la institución de la consulta del artículo 119 CNPT.
- En el artículo 40, inciso A) se sugiere que al final de tal párrafo se incluya para mayor claridad y correcta aplicación de la norma que suscita esta regulación reglamentaria, lo siguiente, (...), incluidos los autos repercutidos por inversión del sujeto pasivo conforme al artículo cuarto de la Ley. Misma redacción debe incluirse en el inciso b) del **B. Crédito fiscal**. Luego en el inciso d) debe corregirse pues dice de otro modo “no sujetas o exentas” cuando lo que estatuye el artículo 21 de la Ley es al contrario “sujetas y no exentas”.
- En el artículo 44, numeral, 3 iii, respecto del importe efectivamente cancelado, esto puede ser posible para los bienes de consumo durable, donde se le puede solicitar al importador el monto exacto del tributo, mas no en otros bienes, como los licores.
- En el artículo 47 se contraviene y limita la provisión del artículo 28. No puede limitarse el saldo a favor del contribuyente a que exista la posibilidad de cancelarse una deuda en el período siguiente. Se incurre en el mismo exceso del artículo 38 del primer proyecto de reglamento.

- En el artículo 48 conviene aclarar que intenta reglar la norma al hablar de “anulación inmediata” y debería establecer el mecanismo de aplicación de tal anulación.
- El artículo 49 repite el inciso 1 del artículo 48.
- En el artículo 50 debe incluirse también servicios y eliminarse la palabra ventas pues se utiliza el término, “operaciones”.
- Las reglas de proporcionalidad son correctas, pero requieren una mejor aclaración. Por ejemplo se echa de menos que el Reglamento no declare los dos elementos principales y fundantes de las aplicaciones proporcionales de los créditos: la información relevante para su cálculo y la fuente de tal información.
- En el inciso A) del artículo 51 la referencia debería ser al artículo 50 y no al 52.
- El inciso C) del artículo 51 debe eliminarse y tratarse como un monto residual: se obtiene de la aplicación de las fórmulas anteriores, lo que no puede deducirse, bajo un criterio residual.
- En el artículo 52, es técnicamente incorrecto referirse a porcentaje proporcional y la referencia al artículo 44 es incorrecta. Se mantiene un exceso del proyecto de reglamento anterior en el tanto se limita la aplicación de los créditos ante la ausencia de declaraciones. ¿Qué se hace entonces?. Luego, el promedio nacional de actividad económica es una clara extralimitación, será la proporción que el contribuyente defina conforme a su propia realidad empresarial, la que deba aplicarse.
- Se sugiere corregir y utilizar la terminología “modelo electrónico” en vez de “formulario” dado que estos ya no existen.
- Respecto de lo reglado a partir del artículo 72 del Reglamento, es importante recordar respetuosamente a las autoridades la importancia de contar con las bases de datos de los registros de previo a la entrada en vigencia de la Ley, pues para los proveedores o intermediarios extranjeros, será de imposible determinación la diferencia entre contribuyentes y consumidores finales.
- En el artículo 77, numeral b) hay una confusión en la redacción: las diligencias deben ser para identificar a contribuyentes para no repercutirles el IVA y no al contrario: poder identificar a los consumidores finales. Es muy importante corregir este error en el Reglamento. En ese mismo artículo debe corregirse el término “reversión” por “inversión”
- Persiste el problema de la construcción respecto del desarrollo del Transitorio respectivo de vigencia escalonada de tipos reducidos, porque se puede reglar como quienes le venden a la CCSS y a las Municipalidades, que quienes vendan inmuebles puedan acreditar todos los impuestos soportados de manera tal que no se encarezca el M2 de construcción. Esto solo implica agregar el numeral 3 del artículo 9 de la Ley al inciso c) del artículo 45 del Reglamento.
- Se insiste en aplicar el método de liquidación en aduanas para bienes como los vehículos, haciendo imposible que los importadores puedan acreditar el IVA que soportan en los servicios accesorios y necesarios para su operación (alquileres, abogados, publicidad). Este es un gran error conceptual de la Ley que el Reglamento podría corregir.



Cordialmente,

Francisco Gamboa S.
Director Ejecutivo