

**DECRETO N°0000-H**  
**EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**  
**Y EL MINISTRO DE HACIENDA**

De conformidad con las atribuciones que les conceden los artículos 140 incisos 3), 8), 18) y 146 de la Constitución Política; 25 inciso 1), 27 inciso 1) y 28 párrafo 2 inciso b) de la Ley n°6227 de fecha 2 de mayo de 1978, denominada Ley General de Administración Pública; artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley n°4755 del 3 de mayo de 1971.

**Considerando:**

**I.-** Que, el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley n°4755 del 3 de mayo de 1971) faculta a la Administración Tributaria a dictar normas generales para los efectos de la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

**II.-** Que, con la promulgación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley n°9635 del 4 de diciembre de 2018), se reformó de manera integral el sistema de imposición sobre las ventas, y se migró, en su Título I a un nuevo marco normativo, denominado Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado (Ley n°6826 del 8 de noviembre de 1982). Al amparo de esta Ley, se emitió el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, (Decreto Ejecutivo N°41779-H del 7 de junio de 2019).

**III.-** Que originalmente, la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado en sus artículos 3 y 27 dispuso la regla general del hecho generador del impuesto sobre el valor agregado, y apunta que, en las ventas de bienes o la prestación de servicios, el contribuyente como agente recaudador, debe cobrar el impuesto a la hora de hacer la venta, recibe el monto del tributo, y, al momento de presentar la declaración de liquidación cada mes, realiza el traslado respectivo a la Administración Tributaria.

**IV.-** Que, posteriormente, con la Ley n°10144 del 11 de marzo de 2022, publicada en La Gaceta n°96 del 25 de mayo de 2022, el legislador patrio aprobó una reforma a la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado consistente en la adición de un octavo inciso al artículo 3 y se modificó el numeral 27, modificando el esquema de pago del impuesto y aplicación de créditos fiscales en las ventas a crédito que realicen los obligados tributarios expresamente descritos en la norma, restringiendo su aplicación únicamente cuando el plazo de pago de las ventas a crédito no exceda el plazo de 90 días a partir de la emisión de la factura electrónica correspondiente.

**V.-** Que, de otra parte, se ha estimado pertinente analizar el tema de que elementos deben constituir la base imponible del impuesto sobre el valor agregado en relación con la venta de bienes y prestación de servicios, en relación con la consideración que las penalizaciones, dada su naturaleza jurídica, forman parte indisoluble del servicio mismo y, por tanto, forman parte de la base imponible de la operación, distintas de aquellas otras indemnizaciones que, en su caso, pudieran estipularse y que por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo, como lo serían las indemnizaciones retenidas en operaciones comerciales debido a incumplimientos por parte de quien adquiere el bien o consume el servicio.

**VI.-** Que, al socaire de lo reseñado, se emite el presente Decreto Ejecutivo, con la finalidad de realizar modificaciones y adiciones al Reglamento a la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, en donde se desarrolle la normativa vigente aplicada en los casos de las ventas a crédito descritas en el considerando anterior, con el fin de brindar seguridad jurídica a los obligados tributarios. Dichas reformas consisten en lo siguiente: En primer lugar, en la adición de tres nuevos incisos 1, 39 y 40 al artículo 1) de “Definiciones”, que pretenden delimitar los conceptos de actividad financiera lucrativa, operaciones al contado y operaciones a crédito; en segundo lugar, se modifica los literales c) del inciso 1) del artículo 13 para los casos de ventas de bienes, y su homólogo c) del inciso 1) del artículo 17, referido a la prestación de servicios referidos a la exclusión de la base imponible del IVA a los “intereses moratorios”, y el artículo 60 denominado “Obligaciones de los contribuyentes”, del citado reglamento, y se adiciona un artículo 40 bis que desarrolla las disposiciones específicas que deben atender los obligados tributarios que opten por el pago diferido del

impuesto en venta de bienes y prestación de servicios a crédito; todo lo anterior con el fin de adecuar sus contenidos a las nuevas disposiciones introducidas por la Ley n°10144 explicada supra.

**VII.-** Que, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 bis del Reglamento a la Ley de Protección al Ciudadano de Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos, Decreto Ejecutivo N°37045-MP-MEIC del 22 de febrero de 2012 y su reforma, esta regulación cumple con los principios de mejora regulatoria, de acuerdo con el informe MEIC \_\_\_\_ del (fecha), emitido por la Dirección de Mejora Regulatoria del Ministerio de Economía Industria y Comercio.

**VIII.-** Que, en acatamiento del artículo 174 del Código Normas y Procedimientos Tributarios, el proyecto de reforma que establece el presente Decreto, se publicó en el sitio Web <https://www.hacienda.go.cr/ProyectosConsultaPublica.html>, en la sección “Proyectos en Consulta Pública”; 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 XXX del XX de noviembre de 2023 y número XXX del XX de noviembre de 2023, respectivamente, por lo que se atendieron las observaciones recibidas, siendo que el presente Decreto corresponde a la versión final aprobada.

Por tanto,

**Decretan:**

**“Adiciones y modificaciones al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, Decreto Ejecutivo n°41779-H del 7 de junio de 2019 y sus reformas relacionadas con las ventas a crédito conforme a la reforma de la Ley n°10144”**

**ARTÍCULO 1.- Adiciones.** Adiciónense los incisos 1), 39) y 40) del artículo 1 de “Definiciones”, corriéndose la numeración los demás incisos y agréguese el artículo 40 bis denominado “Determinación, liquidación y pago del Impuesto sobre el Valor Agregado en

ventas a crédito” al Capítulo VIII, Sección IV denominada “De la declaración y pago del impuesto”, todos del Decreto Ejecutivo N°41779-H del 7 de junio de 2019 y sus reformas, denominado Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, para que se lean de la siguiente manera:

**“Artículo 1.- Definiciones.** Para los efectos del presente Reglamento, se establecen las siguientes definiciones:

**1)** Actividad financiera lucrativa: cualquier actividad, operación o transacción que se manifieste en activos o pasivos financieros, que implique la administración de ellos por cuenta propia o por cuenta de terceros, independientemente de la figura jurídica o contractual que se utilice y del tipo de documento, registro electrónico u otro análogo en el que dichas actividades, operaciones o transacciones se formalicen y que tengan la finalidad de producir un beneficio, ganancia o utilidad; y que no se encuentren exonerados por cualquier ley o por el artículo 8 de exenciones o no sujetos por el artículo 9, ambos de la Ley, ni sea parte de la sujeción del sistema de imposición sobre el valor agregado.

(...)

**39)** Operación a contado: toda venta de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto sobre el valor agregado, de acuerdo con la Ley, cuyo pago debe realizarse en el momento de la entrega del bien, la prestación del servicio o la de la emisión de la factura, según corresponda.

**40)** Operación a crédito: toda venta de bienes o prestación de servicios sujeta al impuesto sobre el valor agregado, de acuerdo con la Ley, cuyo pago se realizaría de forma diferida o en tratos, dentro del plazo convenido entre las partes.”

(...)

**“Artículo 40 bis. - Determinación, liquidación y pago del impuesto sobre el valor agregado en ventas a crédito.** En la venta de bienes o prestación de servicios pactados a crédito, con pago a plazos en los términos del párrafo tercero del artículo 27 de la Ley, el obligado tributario *podrá optar* por el pago diferido del impuesto sobre el valor agregado, conforme a las reglas indicadas en el presente artículo.

En estos casos, el obligado tributario deberá comunicar de *previo* a la Administración Tributaria, su voluntad manifiesta de optar por el pago diferido del impuesto, en el formulario D-140 (Declaración de Inscripción en el Registro Único Tributario) a través del portal Administración Tributaria Virtual (ATV), el cual debe ser presentado de previo al inicio del período fiscal de enero de cada año. La permanencia bajo esta figura no podrá ser menor a un año.

Podrán acogerse a este esquema de pago *únicamente* aquellos obligados tributarios que realicen actividades económicas como trabajador independiente, prestador de servicios profesionales debidamente inscritos ante la Administración Tributaria; personas inscritas como micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYMES) y *productores*, debidamente *registrados* ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio o ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería, según corresponda. A efectos de verificar lo anterior, la Administración Tributaria deberá gestionar la debida coordinación interinstitucional con el Ministerio de Economía, Industria y Comercio y el Ministerio de Agricultura y Ganadería.

Quedan excluidas de la aplicación de este esquema de declaración y pago diferido del impuesto sobre el valor agregado, las actividades económicas de aquellas personas físicas o jurídicas que hagan de la venta de un bien o prestación de un servicio una actividad financiera lucrativa, los obligados tributarios clasificados como Grandes Contribuyentes Nacionales, así como cualquier obligado tributario que realice una actividad económica no considerada en el párrafo anterior.

La determinación del impuesto en las ventas de bienes o prestación de servicios pactados a crédito se regirá por las disposiciones generales del artículo 27 de la Ley, así como lo establecido en el artículo 25 del presente reglamento teniendo en consideración lo siguiente:

- a. Debe declararse la totalidad de las ventas gravadas, tanto las realizadas de contado como las realizadas a crédito.

b. En lo relativo a la aplicación de créditos fiscales, se deberá cumplir con las disposiciones vigentes, siendo un requisito adicional para su aplicación, que el crédito haya sido efectivamente pagado. A efectos de llevar el control de los créditos efectivamente pagados y respaldados en el comprobante electrónico respectivo, el obligado tributario deberá llevar un registro auxiliar que deberá contener la siguiente información: nombre del proveedor, número de factura de compra, monto de la transacción, fecha de la transacción. Además, cuando se realicen los pagos deberá consignar en el registro auxiliar el número de cada “recibo de pago”, la fecha de cada pago, el monto recibido, el total de dinero recibido y el monto pendiente de pago.

Al impuesto determinado del periodo respectivo, según el artículo 16 de la Ley, deberá sustraerse el monto por concepto de impuesto diferido, que corresponde al impuesto sobre el valor agregado pendiente de pago en las ventas al crédito hasta un plazo máximo de noventa días, contados a partir de la emisión de la factura electrónica. Al monto resultante, deberá adicionársele el impuesto que el obligado tributario haya recuperado durante el periodo de declaración y que se enmarque en el plazo de los noventa días previamente referidos.

Si se reciben pagos por adelantado, el impuesto deberá declararse y pagarse en el periodo fiscal en que se perciba su pago, el cual se tendrá como impuesto recuperado. Una vez transcurrido el plazo de los noventa días naturales, si el obligado tributario *no ha recuperado el impuesto*, este deberá asumirlo solidariamente, debiendo ser declarado y cancelado en el periodo fiscal en que ocurre la obligación de pago, conforme a las regulaciones vigentes.

En todos los casos, el obligado tributario deberá realizar el pago del impuesto sobre el valor agregado de las ventas a crédito, hasta un plazo máximo de noventa días naturales, contados a partir de la emisión de la factura electrónica.

A los efectos de llevar un control del impuesto diferido y del impuesto recuperado, el obligado tributario deberá llevar un registro auxiliar con la siguiente información: nombre del cliente, número de factura, monto de la transacción, fecha de la transacción y fecha del último día del plazo de los noventa días para el pago del impuesto. Cuando se reciban los pagos, el registro auxiliar deberá consignar el número de cada “recibo de pago”, la fecha de cada pago, el monto recibido, el total de dinero recibido y el monto pendiente de pago.

Los registros auxiliares-considerados en este artículo se registrarán por las disposiciones del artículo 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El obligado tributario deberá conservarlo junto con los comprobantes de respaldo de las anotaciones efectuadas por el mismo lapso de la prescripción respectiva.

Para efectos del cálculo de la proporcionalidad del impuesto, el obligado tributario solo deberá considerar aquellas ventas y compras de contado, excluyendo las ventas y compras a crédito con el pago de impuesto diferido.

Las anteriores disposiciones se emiten sin perjuicio de los controles que al efecto realice la Administración Tributaria en el ejercicio de sus competencias.”

**ARTÍCULO 2.- Modificaciones.** Modifíquese el artículo 60 “Obligaciones de los contribuyentes” del Decreto Ejecutivo n°41779-H del 7 de junio de 2019 y sus reformas, denominado Reglamento de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado; para que se lea de la siguiente manera:

**“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:

(...)

- 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. No forma parte de la base imponible del impuesto las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones o pagos de intereses o recargos que por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes sujetas al impuesto.

(...)

**“Artículo 17.- Base imponible en la 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:

(...)

c. Las penalizaciones 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. No forma parte de la base imponible del impuesto las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones o pago de intereses o recargos que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

(...)

**“Artículo 60.- Obligaciones de los contribuyentes.** Los contribuyentes del impuesto al valor agregado están obligados a:

(...)

- 4) Emitir los comprobantes electrónicos, según las disposiciones que establezca la Administración Tributaria, los cuales deben contener al menos lo siguiente:

(...)

j. En el caso de la factura electrónica, indicación de si es una venta al contado o a crédito.

(...)"

**ARTÍCULO 3.- Vigencia.** El presente decreto rige a partir de su publicación.

**Transitorio I.-** Las disposiciones establecidas respecto al pago diferido del impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes o prestación de servicios pactados a crédito, en los términos del párrafo tercero del artículo 27 de la Ley, así como lo dispuesto en el artículo 40 bis del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado, adicionado en virtud del presente decreto, podrá ser aplicado por el obligado tributario hasta tanto la Administración Tributaria implemente los ajustes en los sistemas informáticos de declaración y pago del impuesto sobre el valor agregado, el cual será comunicado mediante resolución de alcance general.

Dado en la Presidencia de la República. - San José a los XXXX días del mes de XXXXXX del dos mil veintitrés.

**RODRIGO CHAVES ROBLES**  
**Presidente de la República**

**Nogui Acosta Jaén**  
**Ministro de Hacienda**