

Ricardo García Molina (Autorizado Unidad de Pagos Mayores)

De: Johanna Quiros Fonseca <quirosfj@hacienda.go.cr>
Enviado el: viernes, 17 de abril de 2020 12:48 p.m.
Para: Andrea Valerín Arroyo (Jefa Subproceso de Egresos)
CC: Ricardo García Molina (Autorizado Unidad de Pagos Mayores); Floribel Campos Solano; Irene Blanco Morales (Coordinadora Unidad de Gestión y Desarrollo de la Calidad); Emma López Ramírez (Jefa Proceso de Tesorería)
Asunto: RE: Proveedor en Zona Franca

Marca de seguimiento: Seguimiento
Estado de marca: Marcado

Buenas tardes

En cuanto a su consultas del IVA se le informa que las **ventas que se realicen las zonas francas** dentro de **territorio costarricense** se encuentran gravadas con el IVA. de conformidad con lo establecido en los artículos 1, 2 Artículo 8 del Título I, de la ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. y los Artículos 2, 3, 11 y 30 del Reglamento al Impuesto sobre el Valor Agregado., Artículos 20 inciso e) de la Ley de Régimen de Zonas Francas N° 7210 del 23 de noviembre de 1990 y sus reformas y 76 de su reglamento, decreto ejecutivo N° 34739-Comex y sus reformas. Considerar el criterio externado por el señor Director :

DGT-2168-2019
San José, 5 de diciembre de 2019

Señor
[...]
Apoderado Generalísimo sin Límite de Suma
[...] Costa Rica SRL
S. O.

Notificaciones:
[\[...\].com](#)
[\[...\].com](#)

Asunto: Consulta del artículo 119 del CNPT, sobre facturación electrónica.

Estimado señor:

Mediante misiva presentada ante esta Dirección General en fecha 25 de setiembre de 2019, se consulta a esta Dirección –utilizando para ello la consulta tributaria establecida en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante Código,- sobre una situación de hecho concreta y actual, en relación con los comprobantes electrónicos; al respecto esta Dirección General le manifiesta.

La presente misiva reúne los requisitos para ser considerada una consulta tributaria, al amparo del artículo 119 del Código.

I. ANTECEDENTES.

Señala que su representada es una empresa beneficiaria del Régimen de Zonas Francas (empresa de servicios, comercializadora de exportación y procesadora según el inciso f) bajo la categoría de megaproyecto), según el Acuerdo Ejecutivo N° 0098-2017.

Agrega que dicho Acuerdo (el cual dice aportar pero no viene adjunto a la consulta) su representada cuenta con las exenciones y beneficios establecidos en el artículo 20 de la Ley del Régimen de Zona Franca N° 7210 (LRZF). Entre las exenciones están el pago del Impuesto sobre la Renta, el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) sobre la compra de bienes y servicios y todo tributo asociado a la exportación o reexportación.

Manifiesta que en consulta realizada en su oportunidad la Dirección General de Tributación (DGT) les recomendó inscribirse como Receptor No Emisor de facturas electrónicas. (En ese sentido, ver oficio N° DGT-1366-2018 de 12 de octubre de 2018)

II CONSULTA CONCRETA Y CRITERIO DEL CONSULTANTE.

Específicamente consultan sobre el tema de la factura electrónica.

1. *“¿Puede [...] mantenerse bajo (sic) registrado ante la Dirección General de Tributación bajo la categoría de “Receptor No Emisor de facturas electrónicas?”*
2. *¿Debe [...], en su carácter de beneficiario del Régimen de Zonas Francas, registrarse como emisor de facturas electrónicas, e implementar así la emisión de factura electrónica, aun cuando todas sus ventas vayan dirigidas al exterior?
En el caso de que efectivamente exista la obligación de registrarse como emisor de facturas electrónicas e implementar la emisión de factura electrónica en el supuesto anteriormente indicado:*
3. *¿A partir de qué fecha existe esta obligación?*
4. *¿Se ha dispuesto algún periodo de transición, o “período de gracia” razonable para que las empresas en esta condición tomen todas las medidas necesarias para implementar la factura electrónica en su operación y realizar el registro correspondiente ante la DGT?”*

Es criterio de la consultante que [...] puede mantenerse bajo la categoría de “Receptor No Emisor” de facturas electrónicas, en virtud de que la totalidad de sus ventas son destinadas al exterior y la empresa cuenta con todas las exenciones vigentes en el desarrollo de su actividad económica bajo el Régimen de Zona Franca.

Previo a dar respuesta a la consultante, mediante oficio N° DTI-119-2019 de 19 de noviembre de 2019, notificado a la empresa consultante vía correo electrónico el 20 de noviembre de 2019 se le previno, para que aportara el Acuerdo Ejecutivo N° 0098-2017 e indicara desde cuando goza de los beneficios del RZF.

Con fecha 29 de noviembre del año en curso y dentro del plazo otorgado, la consultante dio respuesta a la prevención realizada aportando lo solicitado y aportando una breve explicación, en cuanto a la razón por la cual, se les emitió cuatro Acuerdos Ejecutivos, de la siguiente manera:

“Adicionalmente, les brindo una breve explicación sobre el contenido de los Acuerdos Ejecutivos antes mencionados relacionados con el Régimen de Zonas Francas actual de [...].

1. Acuerdo Ejecutivo 0134-2014: se otorga a [...] el Régimen de Zonas Francas según el artículo 20 bis de la Ley de Régimen de Zonas Francas (LRZF), bajo las condiciones del artículo 17 inciso f) de la LRZF.

2. Acuerdo Ejecutivo 0098-2017: se autoriza a [...] la conversión a la categoría de **megaproyecto**, y se otorga a la empresa una **triple clasificación como empresa procesadora, comercializadora y de servicios**.

3. Acuerdo Ejecutivo 183-2017: se corrige un error material del Acuerdo Ejecutivo 0098-2017 en relación con el plazo de la exoneración relacionada con el impuesto sobre la renta.

4. Acuerdo Ejecutivo 0021-2018: se autoriza la ampliación de las actividades autorizadas a [...].

Así las cosas, respetuosamente solicitamos proceder a resolver nuestra consulta de fecha 25 de setiembre del 2019.”

III. CRITERIO DE LA DIRECCION GENERAL.

Una vez analizada la consulta formulada, se procede a emitir el criterio en los siguientes términos.
El uso de comprobantes electrónicos fue establecido en la Ley de Lucha Contra el Fraude Fiscal N° 9416, publicada en la Gaceta N° 313 del 20 de diciembre 2016, que establece en su artículo 2°:

“Todos los obligados tributarios deberán contar con los medios electrónicos para registrar sus transacciones y emitir comprobantes de conformidad con los requisitos y el desarrollo que se establezca reglamentariamente. Estos medios electrónicos incluyen, entre otros, la factura electrónica como un instrumento idóneo y necesario para la emisión de comprobantes de sus transacciones de compra y venta, registros contables y otros medios requeridos para el control tributario.” (El subrayado y resaltado en negrita no pertenece al original)

Con la aprobación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635 de 3 de diciembre de 2018, publicada en el Alcance Digital N° 202 a La Gaceta N° 225 del 4 de diciembre de 2018, se modifica integralmente la Ley del Impuesto General sobre las Ventas N° 6826 del 08 de noviembre de 1982 y se establece un Impuesto al Valor Agregado (IVA) que viene a gravar la venta de bienes y la prestación de servicios en general, con las excepciones establecidas en el artículo 1 del Título I de dicha Ley. Señalan los artículos 1, 2 y 4:

“Artículo 1- Objeto del impuesto

1. 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, realizados en el territorio de la República.**

2. A efectos de este impuesto, se entenderán realizados en el territorio de la República:

a) **Las ventas de bienes** en los siguientes casos:

i. (...)

ii. **Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, si el transporte se inicia en el referido territorio.**

iii. (...)

b) **Las prestaciones de servicios** en los siguientes casos:

i. (...)

ii. **Cuando el destinatario sea un contribuyente del artículo 4 de esta ley y esté ubicado en el territorio de la República, con independencia de dónde esté ubicado el prestador y del lugar desde el que se presten los servicios.**

iii. (...)

iv. Los servicios de transporte, en los siguientes casos:

a. (...)

b. **En transporte marítimo y aéreo, cuando se origine en el territorio de la República. (...)**”

“Artículo 2- Hecho generador.

El hecho generador del impuesto es **la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas, de forma habitual, por contribuyentes del artículo 4 de esta ley.**

Para los efectos de esta ley, por **habitualidad** ha de entenderse la **actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente.**

1. Para los fines de esta ley, se entiende por venta de bienes:

a) **La transferencia del dominio de bienes. (...)**

g) **Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de bienes, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes. (...)**

“Artículo 4- Contribuyentes.

Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas **que realicen 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 prestación de servicios. (...)**

Igualmente, **son contribuyentes todos los exportadores** y los que se acojan al régimen de tributación simplificada.”

De la normativa transcrita se puede colegir que la LIVA estableció un Impuesto al Valor Agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios en general, con las excepciones establecidas en la misma Ley.

El Objeto del Impuesto, según el artículo 1, inciso 2 subinciso a, aparte ii, en cuanto a los bienes es entre otros supuestos, si éstos son objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, si el transporte se inicia dentro del territorio nacional, como es el caso de las exportaciones.

Pero, agrega el numeral 2 que el hecho generador es la transferencia del dominio de los bienes, según el inciso a) y el inciso g):

“(...) g) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de bienes, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes. (...)”

Y claramente se estableció en el artículo 4 citado que **todos los exportadores** son contribuyentes de este impuesto.

De manera que si bien la Ley del Régimen de Zonas Francas N° 7210 de 23 de noviembre de 1990, establece una exención para las empresas beneficiarias de dicho Régimen, en varios impuestos, lo cierto es que de acuerdo con lo establecido en el numeral 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, en adelante Código, las exenciones no alcanzan los tributos establecidos posteriormente a su creación.

“Artículo 63.- Límite de aplicación. Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación.”

Por lo que resulta necesario determinar si expresamente la LIVA estableció una exención específica para el caso objeto de consulta. El artículo 8 de dicha Ley, dispone:

“Artículo 8- Exenciones. Están exentos del pago de este impuesto:

- 1) **Las exportaciones de bienes, así como las operaciones relacionadas con estas;** la introducción de bienes en depósitos aduaneros o su colocación al amparo de regímenes aduaneros y la reimportación de bienes nacionales que ocurren dentro de los tres años siguientes a su exportación. Igualmente, estarán exentos la compra

de bienes y la prestación de los servicios que sean destinados a ser utilizados para la producción de bienes y servicios destinados a la exportación.

Asimismo, estarán exentos los servicios prestados por contribuyentes de este impuesto, cuando se utilicen fuera del ámbito territorial del impuesto.

- 2) **Las ventas de bienes o servicios para la exportación y entre beneficiarios del régimen de zona franca.** Igualmente, estarán exentos la compra de bienes y la prestación de los servicios que sean destinados a ser utilizados por los beneficiarios del régimen de zona franca o prestados entre beneficiarios de dicho régimen. ...”

Nos encontramos ante una exoneración objetiva establecida por la misma ley, **para la exportación de bienes o servicios**, así como para las operaciones relacionadas con éstas; **en el tanto las empresas tengan como única actividad la exportación de bienes o servicios, lo que los convierte en declarantes del IVA.**

También se establece una exención objetiva para la venta de bienes y servicios para la exportación y para la compra de bienes y la prestación de servicios entre beneficiarios del RZF.

Siguiendo el principio de jerarquía de la fuente y el principio de reserva de ley, establecido en el numeral 5 del Código, solo la Ley puede:

“Artículo 5º.- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede:

- a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;
b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; (...)”

En relación con el Impuesto sobre las Utilidades, la Ley N° 9635 también modificó parcialmente la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092 de 21 de abril de 1988, por lo que es necesario verificar si las modificaciones mantienen o no, la exención de dichas empresas en el Impuesto sobre las Utilidades (ISU). En el artículo 3 de dicha Ley, se mantiene la no sujeción al Impuesto a las Utilidades, para las empresas acogidas al Régimen de Zona Franca, en el cual se dispone:

“Artículo 3.- Entidades no sujetas al impuesto:

- a) (...)
c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990. (...)”

Es importante aclarar que en cuanto a las empresas de Zona Franca, se está ante una exención y no ante una no sujeción, como erróneamente se subtitula el numeral 3 citado, por cuanto, la exención se otorga para ciertos sujetos y/u objetos, (exención subjetiva y exención objetiva) y por cierto plazo; mientras que la no sujeción implica que el hecho generador nunca se produce para el supuesto establecido en la norma. Para el presupuesto objeto de análisis, las empresas acogidas al RZF se encuentran exentas del ISU por un plazo determinado y siempre que las empresas acogidas al RZF cumplan con los requisitos y plazos que el Acuerdo de Otorgamiento les establezca.

Ahora bien, de acuerdo con la normativa anterior las empresas de Zona Franca beneficiarias del Régimen gozarán de dicha exención, siempre que vendan el 100% de sus productos o servicios al mercado exterior o los vendan o presten entre empresas beneficiarias de Zona Franca (RZF). En el momento en que dichas empresas introduzcan bienes o servicios al mercado local en esa medida están obligados a pagar ambos impuestos y deben inscribirse ante la Administración Tributaria como contribuyentes de ambos impuestos. Y ello es así, por cuanto no debemos olvidar lo establecido en el artículo 22 de la Ley N° 7210 Ley del Régimen de Zonas Francas de 23 de noviembre de 1990 y sus reformas, en adelante LRZF, que establece:

“Artículo 22.-

Las empresas acogidas al régimen de zonas francas, **salvo las indicadas en el inciso b) del artículo 17 de esta Ley**, podrán introducir en el territorio aduanero nacional hasta un veinticinco por ciento (25%) de sus ventas totales, previo cumplimiento de los requisitos señalados en el Reglamento de esta Ley. **(*)En el caso de las empresas indicadas en el inciso c) del artículo 17 de esta ley, podrán introducir en el mercado local la totalidad de sus ventas de servicios y les serán aplicables las disposiciones establecidas en el artículo 3 de esta ley.**

(*) (Así reformada la última oración del párrafo anterior por el artículo 1° de la ley N° 9689 del 24 de mayo del 2019, "Asegurar el cumplimiento de los estándares internacionales establecidos por la organización para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE) en el marco inclusivo del plan de acción de lucha contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS, "ACCIÓN 5"))

A los bienes que se introduzcan en el mercado nacional les serán aplicables los tributos, así como los procedimientos aduaneros propios de cualquier importación similar proveniente del exterior.

Las empresas que vendan **al mercado local deberán cancelar el IMPUESTO SOBRE LA RENTA en la misma proporción del valor de los bienes y los servicios introducidos en el territorio aduanero nacional, en relación con el valor total de las ventas y los servicios de la empresa. (...)** (El resaltado en negrita y subrayado no pertenece al original)

De manera que esta no es una exención genérica en sí misma, sino que está supeditada a los requisitos y presupuestos que la misma LRZF, su Reglamento y el Acuerdo de Otorgamiento del Régimen prevé. Véase que la consultante en la categoría b) del artículo 17 de la LRZF, tiene una prohibición expresa de vender bienes o servicios al mercado nacional, y así lo dice expresamente el Acuerdo de Otorgamiento del RZF N° 0098-2017, (Artículo primero, inciso 5., sub inciso a)) pero cuando son beneficiarias de varias categorías, como es el caso de la consultante, que está clasificada además, de empresa comercializadora para exportación, como empresa de servicios y como empresa de la industria procesadora (categorías b), c) y f) del artículo 17 de la LRZF), en las dos categorías restantes, puede vender bienes o servicios al mercado local y por la proporción que venda en dicho mercado (introducción de los bienes en la Zona Aduanera Secundaria) si deben pagar los impuestos como cualquier importador y si deben estar registrados ante la Administración Tributaria como contribuyentes de ambos impuestos –renta y ventas-. (Ver en ese sentido, el Acuerdo de Otorgamiento, artículo primero, inciso 5., sub inciso b) que señala: "Dicha beneficiaria sólo podrá introducir sus servicios al mercado local, observando rigurosamente los requisitos establecidos al efecto por el artículo 22 de la Ley N° 7210 ..., en particular los que se relacionan con el pago de los impuestos respectivos." En el mismo sentido, se indica en cuanto a la categoría de empresa procesadora, según las actividades establecidas en el inciso f) del artículo 17 de dicha Ley.

Manifiesta la consultante que: "[...] **no** realiza ventas al mercado local. Únicamente exporta sus productos, emitiendo así únicamente facturas dirigidas al exterior." (Ver punto 4 de los Antecedentes de la Consulta)

Siendo que la empresa consultante declara categóricamente **que no realiza ventas al mercado local**, resta por establecer si está obligada a emitir comprobantes electrónicos por tales ventas; ya que puede perfectamente estar exenta del pago del Impuesto sobre las Utilidades y del Impuesto al Valor Agregado, pero ello no implica que no deba cumplir con los deberes formales establecidos por la normativa tributaria y aquella regulada por la Dirección General, en acatamiento a lo establecido en el numeral 99 del Código, que establece:

"Artículo 99.- Concepto y facultades

Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos, se trate del fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código.

Dicho órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Las normas generales serán emitidas mediante resolución general y consideradas criterios institucionales. Serán de acatamiento obligatorio en la emisión de todos los actos administrativos y serán nulos los actos contrarios a tales normas. (...)"

Además, es necesario referirse a lo establecido en el subinciso a) inciso 2) del artículo 9 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR) –Decreto Ejecutivo N° 41818-H del 17 de junio de 2019-, que establece:

"Artículo 9.- Comprobantes electrónicos.

1.- Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de la Ley están obligados a emitir comprobantes electrónicos por cada una de sus operaciones económicas, entendiéndose estas operaciones como todas las transacciones financieras o económicas que realizan en el desarrollo de sus actividades económicas. Los comprobantes electrónicos serán debidamente autorizados por la Administración Tributaria y deberán cumplir con las condiciones y requisitos que esta defina.

2.- **No estarán obligados a emitir comprobantes electrónicos, siempre y cuando no vendan bienes ni presten servicios gravados con el Impuesto sobre el Valor Agregado**, en cuyo caso estarán sujetos a las disposiciones legales y reglamentarias de este último tributo, las siguientes personas o entidades:

a) Las entidades no sujetas al pago del Impuesto sobre las Utilidades, indicadas en el artículo 3 de la Ley y 6 de este Reglamento, ni las entidades exentas por ley especial. ..."

Si bien se establece para efectos de dicho impuesto que no debe emitir comprobantes electrónicos, y por su parte, el numeral 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988, dispone:

"Artículo 3.- Entidades no sujetas al impuesto:

a) (...)

c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990. (...)"

Resta por determinar si el "Reglamento de Comprobantes Electrónicos para efectos Tributarios", en adelante RCE, Decreto Ejecutivo N° 41820 de 19 de junio de 2019, por ser norma específica en el tema de los Comprobantes Electrónicos, les otorga alguna excepción para no emitir comprobantes electrónicos, dado que al tener ambos Decretos el mismo rango legal, prevalece la especialidad sobre la generalidad. En este caso, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en adelante RLISR, se refiere a un requisito para efectos del Impuesto sobre las Utilidades, mientras que el RCE, por ser norma especial se refiere a los comprobantes en general, en acatamiento a lo establecido en el artículo 2 de la Ley para Mejorarla Lucha Contra el Fraude Fiscal N° 9416, publicada en La Gaceta N° 313 del 20 de diciembre 2016, que establece en su artículo 2°:

"Todos los obligados tributarios deberán contar con los medios electrónicos para registrar sus transacciones y emitir comprobantes de conformidad con los requisitos y el desarrollo que se establezca reglamentariamente. Estos medios electrónicos incluyen, entre otros, la factura electrónica como un instrumento idóneo y necesario para la emisión de comprobantes de sus transacciones de compra y venta, registros contables y otros medios requeridos para el control tributario." (El subrayado y resaltado en negrita no pertenece al original)

En tal sentido, señala el numeral 2 de dicho Reglamento:

"Artículo 2.- Definiciones. Para todos los efectos, cuando este Reglamento utilice los términos siguientes, se les deben dar las acepciones que se indican a continuación:

(...)

12) **Factura electrónica de exportación.** Comprobante electrónico que debe de ser utilizado tanto para la exportación de mercancías como para la prestación de servicios o

venta de bienes intangibles que se realicen desde el territorio nacional hacia el exterior.
(...)"

Y dentro de las excepciones en la obligación de emisión y confirmación de comprobantes electrónicos, así como de la obligación de recibir y confirmar tales documentos, artículos 7 y 8 del RCE, no están incluidos los exportadores ni los beneficiarios del RZF que exporten bienes o servicios.

Se colige de lo anterior, que el RCE, como norma especial en cuanto a la regulación de comprobantes electrónicos, delimita y regula la excepción contemplada en el numeral 9 inciso 2), subinciso a) del Reglamento a la LISR y lo establecido en el numeral 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pasando a clarificar y definir quiénes están exceptuados de emitir y confirmar comprobantes electrónicos y quiénes están exentos del deber de recibir y confirmar los documentos indicados, tal como se desglosa a continuación:

- 1) Se exceptúan de la obligación de emitir y confirmar comprobantes electrónicos:
 - a) Los contribuyentes inscritos en el **Régimen de Tributación Simplificada**, con la salvedad indicada.
 - b) Los contribuyentes inscritos en el **régimen especial agropecuario** y que únicamente realicen actividades agropecuarias.
 - c) **Las instituciones religiosas** cualquiera que sea su credo, por los ingresos que obtengan para el mantenimiento del culto y por los servicios de asistencia social que presten sin fines de lucro.
 - d) **Los condominios**, salvo que los condóminos soliciten comprobantes electrónicos para el respaldo de sus gastos, en cuyo caso deberán cumplir con las obligaciones establecidas en el inciso 2) de artículo 4 de este reglamento.
 - e) **Las organizaciones sindicales, las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública**, en las condiciones establecidas en el inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la excepción indicada líneas arriba.

- 2) Están exentos de la emisión de comprobantes electrónicos, no así de la obligación de recibir y confirmar los documentos indicados:
 - a) **El Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado que por ley especial gocen de exención y las universidades públicas**, con las excepciones indicadas en el numeral 8 del RCE.
 - b) **Los partidos políticos.**
 - c) **Las asociaciones solidaristas**, con las excepciones indicadas en el numeral 8 del RCE.
 - d) **La Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores y la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional.**
 - e) **Las personas físicas o jurídicas dedicadas al transporte remunerado de personas**, con las excepciones indicadas en el numeral 8 del RCE.

De las normas transcritas, se puede deducir que la creación de las facturas para exportadores tienen una finalidad específica, razón por la cual esta Dirección General dispuso que las empresas de Zona Franca están obligadas a emitir y confirmar los comprobantes electrónicos cuando vayan a realizar exportaciones en la venta de bienes o la prestación de servicios.

Por lo que con base en todo lo expuesto, se procede a dar respuesta a cada una de sus interrogantes.

Su representada es declarante del Impuesto sobre la Renta, en el tanto no introduzca bienes al mercado nacional, sino debe inscribirse como contribuyente de este impuesto y pagar dicho impuesto, en la proporción de las ventas que introduzca en el territorio nacional. En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, es declarante si no introduce bienes al mercado nacional, caso contrario estaría obligada a pagar el IVA por las ventas que realice en el territorio nacional. Sin embargo, por disposición del RCE está obligada a emitir la **factura electrónica de exportación**, ya sea en la venta de bienes o en la prestación de servicios destinados al exterior, tal como está claramente establecido en los

numerales 2) inciso 12., 9) inciso 3., 13) inciso 3), de dicho Reglamento, debiendo registrarse ante la Administración Tributaria Territorial como Emisor de Facturas Electrónicas para exportadores.

Dado que el Decreto Ejecutivo N° 41820 de 19 de junio de 2019 salió publicado en el Alcance Digital N° 146 a La Gaceta N° 119 del 26 de junio de 2019, su rige se dispuso a partir del 1 de julio de 2019.

El plazo máximo que se ha otorgado para cumplir con todas las medidas necesarias para implementar la factura electrónica es hasta el 31 de diciembre de 2019.

Quedan de esta manera evacuadas las consultas formuladas.

Se aclara que el criterio vertido se fundamenta en los datos suministrados en el escrito de consulta, aportados por la consultante a efectos de resolver, por lo que cualquier variación de éstos, hará insubsistente este criterio.

Cordialmente,

Carlos Vargas Durán
Director General de Tributación

EHerrera/ACalderón

C: archivo, consecutivo.

Las empresas bajo el Régimen de Zonas Francas son no sujetas del impuesto sobre la renta en Costa Rica no están sujetas al impuesto sobre la renta en Costa Rica. Sin embargo, conforme con la Ley de Régimen de Zonas Francas, deben observarse las siguientes diferenciaciones:

- 1) Para las empresas ubicadas en la Gran Área Metropolitana Ampliada (GAMA), la exención será de un cien por ciento (100%) hasta por un período de ocho años y de un cincuenta por ciento (50%) en los siguientes cuatro años.
- 2) Para las empresas ubicadas fuera del Gran Área Metropolitana Ampliada (GAMA), la exención será de un cien por ciento (100%) hasta por un período de doce años y de un cincuenta por ciento (50%) en los siguientes seis años.

Lo anterior, conforme al Artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 6 de su reglamento y el artículo 20 de la Ley de Régimen de Zonas Francas..

Por su parte el inciso vii del artículo 22 del Reglamento del impuesto sobre la Renta en el establece la aplicación de las retenciones del 2% por licitaciones y las excepciones y el artículo 5 establece quienes son personas domiciliadas.

Saludos,

De: Andrea Valerín Arroyo (Jefa Subproceso de Egresos) <avalerin@Poder-Judicial.go.cr>

Enviado el: miércoles, 15 de abril de 2020 07:01 p.m.

Para: Johanna Quiros Fonseca <quirosfj@hacienda.go.cr>

CC: Ricardo Garcia Molina (Autorizado Unidad de Pagos Mayores) <rgarciam@Poder-Judicial.go.cr>; Floribel Campos Solano <fcampos@Poder-Judicial.go.cr>; Irene Blanco Morales (Coordinadora Unidad de Gestión y Desarrollo de la Calidad) <iblanco@Poder-Judicial.go.cr>; Emma López Ramírez (Jefa Proceso de Tesorería) <elopez@Poder-Judicial.go.cr>

Asunto: RE: Proveedor en Zona Franca

Buenas Noches

Estimada Johanna

En forma respetuosa, se solicita su colaboración con las siguientes dos consultas de zonas francas:

1. Que el artículo 11 de la Ley de Valor agregado menciona:

*“... Artículo 11-Están exentos del pago de Impuesto al Valor Agregado, los siguientes supuestos:
(...)”*

1) *Exención en las exportaciones, importaciones e internamiento.*

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 (...)

Sin embargo, se ha encontrado criterios que señalan que se debe cancelar el IVA:

Ahora bien, aunque las zonas francas estarán exentas, esto no las eximirá de cumplir con la obligación de presentar la declaración de IVA. Es decir, en adelante deberán presentar todos los meses la declaración de impuestos, donde indiquen el monto de ventas realizadas. Si no hay ventas locales, se reportarán solamente ventas exentas; mientras que, por el contrario, si realizan ventas locales deberán reportar el monto de IVA generado por dichas ventas, y el cálculo del crédito fiscal correspondiente.

Dado lo anterior se requiere que su estimable persona nos aclare si el Poder Judicial recibe un bien o servicio de una empresa en una Zona Franca debemos pagar o no el IVA.

2. Además, con respecto al Impuesto sobre la renta según lo indicado en el artículo 3 en su inciso c:

“... Artículo 3.- Entidades no sujetas al impuesto:

c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990...”

Dado lo anterior se requiere que su estimable persona nos confirme si el Poder Judicial recibe un bien o servicio de una empresa en una Zona Franca no debe retener el 2% del impuesto sobre la renta ya que son no sujetos.

Muchas Gracias.



MBA Andrea Valerín Arroyo
Jefa a.í del Subproceso de Egresos
Tel.: (506) 2295-3984 / Fax: (506) 2295-3356
Correo electrónico: avalerin@poder-judicial.go.cr
San José, Barrio González Lahmann, Av. 6 y 8, Calle 17 y 19. Edificio OJ, primer piso.

De: Floribel Campos Solano <fcampos@Poder-Judicial.go.cr>

Enviado el: miércoles, 15 de abril de 2020 16:09

Para: Andrea Valerín Arroyo (Jefa Subproceso de Egresos) <avalerin@Poder-Judicial.go.cr>

CC: Ricardo Garcia Molina (Autorizado Unidad de Pagos Mayores) <rgarciam@Poder-Judicial.go.cr>; Irene Blanco Morales (Coordinadora Unidad de Gestión y Desarrollo de la Calidad) <iblanco@Poder-Judicial.go.cr>; Emma López Ramírez (Jefa Proceso de Tesorería) <elopez@Poder-Judicial.go.cr>

Asunto: RE: Proveedor en Zona Franca

Buenas tardes

De conformidad con lo comentado, favor realizar la consulta al Ministerio de Hacienda.

Gracias



MBA. Floribel Cam
Jefa a.i. Macroproceso Finar
Tel.: (506) 2295-4962 / Fax: (!
Correo electrónico: fcampos@p

De: Andrea Valerín Arroyo (Jefa Subproceso de Egresos) <avalerin@Poder-Judicial.go.cr>

Enviado el: lunes, 13 de abril de 2020 11:39

Para: Floribel Campos Solano <fcampos@Poder-Judicial.go.cr>

CC: Ricardo Garcia Molina (Autorizado Unidad de Pagos Mayores) <rgarciam@Poder-Judicial.go.cr>; Irene Blanco Morales (Coordinadora Unidad de Gestión y Desarrollo de la Calidad) <iblanco@Poder-Judicial.go.cr>; Emma López Ramírez (Jefa Proceso de Tesorería) <elopez@Poder-Judicial.go.cr>

Asunto: RE: Proveedor en Zona Franca

Buen Día

En forma atenta se indica que se mantiene mi criterio.

Favor indicar si se realiza la consulta al Ministerio de Hacienda.

Saludos



MBA Andrea Valerín Arroyo
Jefa a.í del Subproceso de Egresos
Tel.: (506) 2295-3984 / Fax: (506) 2295-3356
Correo electrónico: avalerin@poder-judicial.go.cr
San José, Barrio González Lahmann, Av. 6 y 8, Calle 17 y 19. Edificio OJ, primer piso.

De: Emma López Ramírez (Jefa Proceso de Tesorería) <elopez@Poder-Judicial.go.cr>

Enviado el: lunes, 13 de abril de 2020 10:10

Para: Andrea Valerín Arroyo (Jefa Subproceso de Egresos) <avalerin@Poder-Judicial.go.cr>; Floribel Campos Solano <fcampos@Poder-Judicial.go.cr>

CC: Ricardo García Molina (Autorizado Unidad de Pagos Mayores) <rgarciam@Poder-Judicial.go.cr>; Irene Blanco Morales (Coordinadora Unidad de Gestión y Desarrollo de la Calidad) <iblanco@Poder-Judicial.go.cr>

Asunto: RE: Proveedor en Zona Franca

Buenos días.

Según lo que he leído y buscado al respecto, a mi parecer si procede que el Poder Judicial cancele el IVA a la empresa (zona franca) que está prestando servicio o vendiendo un bien:

Hay que recordar que uno de los principales cambios de pasar del Impuesto General Sobre las Ventas al IVA es que los servicios pasan a estar gravados con este tributo, y es por esto que desde el primero de julio de 2019 hay nuevos contribuyentes, incluidas todas las empresas del régimen de zonas francas.

Lea más: [Precisiones sobre el IVA y zonas francas](#)

Ahora bien, en el caso de que los servicios se brinden a una entidad del exterior, estas compañías mantienen el beneficio de comprar bienes y servicios exentos de IVA, según lo establecido en la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, por lo que normalmente no generarían crédito fiscal (IVA que se paga en las compras), ni tampoco débito fiscal (IVA que se cobra en las ventas); **mientras que si la empresa realiza ventas locales si procede el cobro del IVA.**

Además, es importante recalcar que todas las empresas de zonas francas deberán presentar declaración mensual del IVA a más tardar el 15 de cada mes, y la primera se debe presentar ante Tributación el 15 de agosto.

Ahora bien, aunque las zonas francas estarán exentas, esto no las eximirá de cumplir con la obligación de presentar la declaración de IVA. Es decir, en adelante deberán presentar todos los meses la declaración de impuestos, donde indiquen el monto de ventas realizadas. Si no hay ventas locales, se reportarán solamente ventas exentas; mientras que, por el contrario, **si realizan ventas locales deberán reportar el monto de IVA generado por dichas ventas, y el cálculo del crédito fiscal correspondiente.**

Respecto a la facturación mediante comprobante electrónico, si les corresponde:

Las firmas del régimen de zona franca tendrán que registrarse como receptoras o emisoras de la factura electrónica si compran insumos o realizan ventas locales, y todas **estarán obligadas a utilizar los comprobantes electrónicos** antes de finalizar el 2018, al igual que el resto de los contribuyentes.

En cuanto al impuesto sobre renta a mi parecer si procede la aplicación ya que no cumple con las excepciones para la aplicación de la exoneración de este impuesto:

1. Las empresas procesadoras de exportación beneficiarias del Régimen de Zonas Francas que al cumplir cuatro años de operar bajo dicho Régimen reinviertan en el país, podrán recibir una exención adicional del pago del impuesto sobre la renta, de conformidad con los parámetros siguientes:

1. Si la reinversión excede del veinticinco por ciento (25%) de la inversión original, la exención será por un año adicional.
2. Si la reinversión excede del cincuenta por ciento (50%) de la inversión original, será por dos años adicionales.
3. Si la reinversión excede del setenta y cinco por ciento (75%) de la inversión original, será por tres años adicionales.
4. Si la reinversión excede del ciento por ciento (100%) de la inversión original, será por cuatro años adicionales.

Las exenciones adicionales serán del setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto sobre la renta por pagar. Las exenciones adicionales aquí otorgadas regirán después de cumplido el octavo año de operaciones, sin perjuicio de las exenciones correspondientes al período final de cuatro años otorgado originalmente, el cual regirá una vez que venza el período de la exención adicional aquí regulado.

Cuando se trate de empresas instaladas en zonas de "menor desarrollo relativo", la exención adicional otorgada regirá una vez cumplido el decimosegundo año de operaciones, sin perjuicio de las exenciones correspondientes al período final de seis años otorgado originalmente, el cual regirá cuando venza el período de esta exención adicional. La reinversión que da lugar a la exención adicional deberá completarse luego de cumplido el cuarto año y antes de iniciarse el octavo año de operaciones al amparo del Régimen de Zonas Francas.

La exención adicional solo podrá otorgarse a empresas cuya inversión original inicial en activos fijos haya sido al menos de dos millones de dólares estadounidenses (US\$2.000.000,00).

Para efectos de la Ley de Zonas Francas N°7210 y su reglamento, se entiende como Gran Área Metropolitana Ampliada la Gran Área Metropolitana definida en el Plan de desarrollo urbano", más los siguientes cantones: Grecia -excluido el distrito de Río Cuarto-, Valverde Vega, Naranjo, Palmares y San Ramón- excluidos los distritos de Peñas Blancas, Zapotal, Piedades Norte, Piedades Sur y Ángeles.

Si están de acuerdo, deberíamos indicar nuestra posición a Johanna para que nos confirme si estamos en lo correcto.

Se despide,



Licda. Emma López
Jefa Proceso Tes
Tel.: (506) 2295-4915 / Fax:
Correo electrónico: elopez@p

De: Andrea Valerín Arroyo (Jefa Subproceso de Egresos) <avalerin@Poder-Judicial.go.cr>

Enviado: viernes, 10 de abril de 2020 22:23

Para: Floribel Campos Solano <fcampos@Poder-Judicial.go.cr>

Cc: Ricardo Garcia Molina (Autorizado Unidad de Pagos Mayores) <rgarciam@Poder-Judicial.go.cr>; Irene Blanco Morales (Coordinadora Unidad de Gestión y Desarrollo de la Calidad) <iblanco@Poder-Judicial.go.cr>; Emma López Ramírez (Jefa Proceso de Tesorería) <elopez@Poder-Judicial.go.cr>

Asunto: RE: Proveedor en Zona Franca

Buenas Noches

En forma respetuosa y al analizar la normativa vigente con respecto al Impuesto sobre el valor agregado observar lo indicado en el artículo 8 denominado exenciones:

ARTÍCULO 8.- Exenciones

Están exentos del pago de este impuesto:

(...)

2. Las ventas de bienes o servicios para la exportación y entre beneficiarios del régimen de zona franca. Igualmente, estará exentos la compra de bienes y la prestación de los servicios que sean destinados a ser utilizados por los beneficiarios del régimen de zona franca o prestados entre beneficiarios de dicho régimen''

(...)

Adicionalmente, el artículo 11 del Reglamento ya mencionado se refiere en el inciso 1, sub incisos i) y h) a la situación particular de las empresas acogidas al Régimen especial:

Artículo 11-Están exentos del pago de Impuesto al Valor Agregado, los siguientes supuestos:

(...)

1) Exención en las exportaciones, importaciones e internamiento.

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 (...)

Por lo tanto, es preciso indicar, que la ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas no afecta a nivel de costos o erogaciones las Zonas Francas, pues seguirán contando con los beneficios ya otorgados con anterioridad, lo que parece una medida sana y sensata para evitar pérdidas innecesarias de competitividad de un régimen tan importante en la actividad económica nacional y su aportación al PIB.

Ahora bien, estas empresas -al igual que todos los exentos- si son contribuyentes del Impuesto de Valor Agregado, por lo que deberán cumplir con todos los deberes formales del impuesto, que van desde la inscripción y la presentación de la declaración mensual, hasta el registro contable adecuado y la generación de los auxiliares de compras y ventas.

Por último, cabe destacar que los proveedores de las empresas de Régimen de Zonas Francas, si bien venderán exento, tendrán derecho pleno de acreditación por estas ventas; lo que evita que se encarezcan los bienes y servicios que compran las zonas francas producto del IVA.

Con respecto al Impuesto sobre la renta se debe observar lo indicado en el artículo 3 en su inciso c:

“... Artículo 3.- Entidades no sujetas al impuesto:

c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990...”

Con respecto a la emisión de comprobantes electrónicos se indica que según la resolución N° DGT-R-012-2018 en su artículo 4, no se muestra que las zonas francas tenga excepción.

Artículo 4º—Excepciones. Están exentos de emitir comprobantes electrónicos por sus características especiales, los contribuyentes acogidos al “Régimen de Tributación Simplificada” según lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, así como las siguientes entidades: Caja Costarricense del Seguro Social Universidades estatales Consejo Nacional de Vialidad Corte Suprema de Justicia Banco Central de Costa Rica Junta de Protección Social Tribunal Supremo de Elecciones Entidades financieras Instituto Nacional de Aprendizaje Asociaciones solidaristas Consejo Nacional de Producción Ministerios del Poder Ejecutivo de la República Consejo Nacional de Producción Asamblea Legislativa.

Cabe indicar, que la empresa deberá demostrar que se encuentra dentro del régimen de zonas francas, ya que debe cumplir una serie de requisitos contemplados en la Ley 7210 Ley de Régimen de Zonas Francas.

A sus órdenes



MBA Andrea Valerín Arroyo
Jefa a.i del Subproceso de Egresos
Tel.: (506) 2295-3984 / Fax: (506) 2295-3356
Correo electrónico: avalerin@poder-judicial.go.cr
San José, Barrio González Lahmann, Av. 6 y 8, Calle 17 y 19. Edificio OJ, primer piso.

De: Floribel Campos Solano <fcampos@Poder-Judicial.go.cr>

Enviado el: miércoles, 1 de abril de 2020 17:47

Para: Andrea Valerín Arroyo (Jefa Subproceso de Egresos) <avalerin@Poder-Judicial.go.cr>; Ricardo Garcia Molina (Autorizado Unidad de Pagos Mayores) <rgarciam@Poder-Judicial.go.cr>

Asunto: RV: Proveedor en Zona Franca

Buenas tardes

En este caso según me comentaron requieren saber si deben facturar igual (comprobantes electrónicos) o si se acogen a alguna excepción por ser de zona franca y además determinar si se aplica el mismo porcentaje de renta y de IVA.

Gracias



MBA. Floribel Cam
Jefa a.i. Macroproceso Finar
Tel.: (506) 2295-4962 / Fax: (!
Correo electrónico: fcampos@pe

De: Marilú Barquero Murillo <mbarquerom@Poder-Judicial.go.cr>

Enviado el: miércoles, 1 de abril de 2020 16:15

Para: Ricardo Garcia Molina (Autorizado Unidad de Pagos Mayores) <rgarciam@Poder-Judicial.go.cr>

CC: Floribel Campos Solano <fcampos@Poder-Judicial.go.cr>; Indira Melissa Calvo Gould <icalvog@Poder-Judicial.go.cr>; Luis Quesada Méndez <lquesadam@Poder-Judicial.go.cr>; Rodrigo Quesada Arias <rquesadaar@Poder-Judicial.go.cr>

Asunto: Proveedor en Zona Franca

Buenas tardes

Estamos tramitando una contratación y es probable que se adjudique como proveedor único un proveedor que se encuentra en zona franca.

Queríamos ver si usted me puede aclarar qué impuestos tendría que pagar con respecto a IVA y a renta, y si podrían tener algún problema con los pagos eventualmente.

Muchas gracias por su respuesta.

