ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

COMISIÓN PERMANTENTE ORDINARIA

DE ASUNTOS HACENDARIOS

ADICIÓN DE UN NUEVO INCISO 8 AL ARTÍCULO 3, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 27, DE LA LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, N° 6826 DEL 8 DE NOVIEMBRE DE 1982 Y SUS REFORMAS (ANTERIORMENTE DENOMINADO: ADICIÓN DE UN NUEVO INCISO 8 AL ARTÍCULO 3, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 27, DEL ARTÍCULO 1, DEL TÍTULO I, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE LA LEY NO. 9635, FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, DEL 03 DE DICIEMBRE DE 2018 Y SUS REFORMAS)

EXPEDIENTE N.° 21.801

DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA

(1 de setiembre de 2021)

CUARTA LEGISLATURA

(Del 1º de mayo del 2021 al 30 de abril del 2022)

PRIMER PERÍODO DE SESIONES ORDINARIAS

(Del 1° de agosto al 31 de octubre de 2021)

ADICIÓN DE UN NUEVO INCISO 8 AL ARTÍCULO 3, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 27, DE LA LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, N° 6826 DEL 8 DE NOVIEMBRE DE 1982 Y SUS REFORMAS (ANTERIORMENTE DENOMINADO: ADICIÓN DE UN NUEVO INCISO 8 AL ARTÍCULO 3, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 27, DEL ARTÍCULO 1, DEL TÍTULO I, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE LA LEY NO. 9635, FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, DEL 03 DE DICIEMBRE DE 2018 Y SUS REFORMAS)

DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA

EXPEDIENTE N.º 21.801

ASAMBLEA LEGISLATIVA:

Las suscritas Diputadas y Diputados, integrantes de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios, presentamos el siguiente **DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA** sobre el proyecto de ley **ADICIÓN DE UN NUEVO INCISO 8 AL ARTÍCULO 3, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 27, DE LA LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, N° 6826 DEL 8 DE NOVIEMBRE DE 1982 Y SUS REFORMAS (ANTERIORMENTE DENOMINADO: ADICIÓN DE UN NUEVO INCISO 8 AL ARTÍCULO 3, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 27, DEL ARTÍCULO 1, DEL TÍTULO I, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE LA LEY NO. 9635, FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, DEL 03 DE DICIEMBRE DE 2018 Y SUS REFORMAS)**, Expediente N.° 21.801, iniciativa del diputado Pablo Heriberto Abarca Mora y otros, publicado en el Alcance N.° 38, a la Gaceta N.° 45, de 6 de marzo de 2020, con base en las siguientes consideraciones:

OBJETIVO DEL PROYECTO DE LEY

El proyecto de ley plantea dos modificaciones a la Ley de Impuesto Sobre el Valor Agregado, Ley 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, con el fin de que los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) cancelen lo recaudado por las ventas a crédito, una vez cumplido el plazo del crédito otorgado y consignado en la factura de venta.

Se menciona en la exposición de motivos que con la aprobación de la Ley 9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, "*los contribuyentes han tratado de acoplarse de una manera ágil a los nuevos requerimientos tributarios, sin embargo,*

esto ha implicado que los contribuyentes asuman no solo responsabilidades administrativas o procedimentales como la declaración mensual del impuesto, sino también responsabilidades que podrían en algunos casos estar afectando la estabilidad de sus finanzas".

Al respecto, se explica que el pago del IVA que debe realizarse cada mes al momento de presentarse la declaración de liquidación, es una nueva obligación para los contribuyentes que se incorporan a la base contributiva, sea los que se dedican a la venta de bienes o prestación de servicios, lo cual es consecuente cuando la venta se realice con pagos de contado. De esta manera, el contribuyente como agente recaudador, puede cobrar el impuesto a la hora de hacer la venta, recibe el monto del tributo, y realiza el traslado respectivo a la Administración Tributaria según el procedimiento establecido. Sin embargo, cuando la venta de bienes o prestación de servicios se realiza a crédito, esta regla general obliga a los contribuyentes a trasladar a la Administración Tributaria el monto del impuesto, aún sin haber recibido el pago por sus ventas.

El impacto financiero para los contribuyentes del IVA en el caso de las ventas a crédito representa una clara afectación, por cuanto esta modalidad de ventas es muy frecuente en las cadenas de producción y distribución entre empresas y sectores económicos. Según las prácticas empresariales, un contribuyente que pague el IVA en ventas a crédito como si fueran de contado, enfrenta las siguientes situaciones:

- Toman recursos de su capital de trabajo para pagar el IVA que aún no han recaudado. Eso les resta capacidad para comprar materias primas y continuar su ciclo productivo o comercial.
- Acuden a un crédito, que tiene un costo financiero.
- Descuentan las facturas, cuando es posible. Esa opción también tiene un costo financiero.

Caso contrario, si opta por no vender a crédito se expone a perder clientes y quedar fuera de cadenas de producción y distribución.

Este proyecto, de manera muy sencilla, lo que hace es acomodar los plazos para pagar el IVA, en las ventas a créditos, al momento en que el contribuyente cobra la factura y recoge el monto de lo que vendió, con el IVA incluido. Por tanto, no tiene impacto en la recaudación de Hacienda.

Además, su alcance está bien delimitado:

- Es para contribuyentes que son trabajadores independientes, proveedores de servicios profesionales y los que tengan categoría de micro, pequeña y mediana empresa ante el MEIC o el MAG.
- Se excluye a aquellos contribuyentes que generan una actividad lucrativa adicional con la venta a crédito.
- El plazo máximo para pagar el IVA es de 3 meses. Si se cobra antes, el IVA se debe pagar antes. Asimismo, si el contribuyente no logra recuperar el monto de lo vendido a crédito, igual deberá cancelar el IVA consignado en la factura.

En ese sentido, el presente proyecto de Ley busca establecer una distinción en cuanto al plazo para la liquidación y pago del IVA, según sea venta a crédito o de contado, sin que eso represente una afectación para la hacienda pública.

TRÁMITE LEGISLATIVO DEL PROYECTO DE LEY

Este proyecto de ley es una iniciativa de los Diputados: Abarca Mora Pablo Heriberto, Volio Pacheco Zoila Rosa, Hernández Sánchez Silvia Vanessa, Chacón Monge Luis Fernando, Aiza Campos Luis Antonio, Thompson Chacón Roberto Hernán, Solís Quirós María Inés, Muñoz Fonseca Pedro Miguel, Cascante Cascante Óscar Mauricio, Masís Castro Erwen Yanan, Rodríguez Steller Erick, Villegas Álvarez Sylvia Patricia, Monge Granados María Vita, Núñez Piña Melvin Ángel.

Fue presentado a la corriente legislativa el 12 de febrero de 2020 y fue asignado a la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios. Ingresó en el orden del día el 21 de mayo de 2020.

El proyecto fue presentado el 12 de febrero del 2020.
Envío a Imprenta Nacional para su publicación 3 de marzo del 2020.
Se asigna a Comisión el día 06 de mayo del 2020.
Recepción del Proyecto (Archivo) 11 de mayo del 2020.
Remisión del expediente a comisión el 21 de mayo del 2020.
Recepción del proyecto en Comisión 21 de mayo 2020.
Ingreso al Orden del día y debate en Comisión 21 de mayo del 2020.
Dictamen afirmativo de mayoría en Comisión 1 de setiembre de 2021

AUDIENCIAS RECIBIDAS

El proyecto no presenta audiencias.

CONSULTAS

El proyecto de Ley fue consultado a las siguientes instituciones, cumpliéndose todo lo dispuesto en tiempo y forma para recibir y procesar las respuestas:

- Ministerio de Hacienda.
- Ministerio de Economía, Industria y Comercio.
- Dirección General de Tributación Directa.

Sin embargo, no se recibieron respuestas al momento en que se elaboró el informe de subcomisión, el cual se presentó a la secretaría de la Comisión de Hacendarios el 29 de setiembre de 2020.

Por su parte, el Instituto de Acueductos y Alcantarillados (AyA), a pesar de no ser consultado, remitió un criterio y una solicitud para que se analice la inclusión de una reforma adicional, que guarda relación directa con el objetivo de la propuesta y el

pago del IVA adelantado, para el servicio público del agua que se factura mes a mes.

Sobre la aplicación del IVA por parte del **AyA** se señala la siguiente problemática:

> *"siendo que la Institución tiene ciclos de facturación casi todos los días del mes, las facturas que se emiten en la última semana son canceladas a mediados del mes siguiente, pero, conforme lo señala el inciso 3 del artículo 3 de la Ley del Impuesto al valor Agregado, el hecho generador en la venta de servicios ocurre en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero. Esto obliga a declarar todas las ventas gravadas que están afectas al IVA, y por tanto se genera una obligación de pago con Hacienda, previo a recibir el pago de este impuesto por parte de nuestros usuarios de servicios. Otro tema que genera el mismo impacto es el caso de los recibos que no se cancelan dentro del período de vencimiento de la factura. Tal como se indica al inicio, el índice de recuperación de las cuentas por cobrar en AyA es muy elevado, un 94%. No obstante, el porcentaje que no se cobra en el período por experiencia se sabe que será difícil de recuperar en el corto plazo, y puede llegar inclusive a los procesos de cobro administrativo o judicial, instancias que de por sí implican un costo administrativo para AyA, y que toman mucho tiempo para su resolución final. Tal como está concebida la Ley del IVA, es hasta que se dicte incobrabilidad de los servicios, que se puede deducir de la base impositiva el importe de las ventas gravadas que se declaren incobrables, conforme se indica en el sub inciso 3, del inciso 3, del artículo 12 de la Ley al Impuesto sobre el Valor Agregado.*
>
> *De lo anterior se deduce que en la actualidad, aunque la Institución no logre recuperar dentro del período contable la totalidad de sus ventas gravadas, debe pagar al Ministerio de Hacienda la porción correspondiente al IVA de esa totalidad de facturas, debiendo hacer un desembolso de fondos públicos para cubrir un impuesto dejado de pagar oportunamente por los usuarios de los servicios, lo cual contraviene el principio de tarifas al costo que se regula en la Ley N° 7593, de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, por cuanto se dispone de recursos públicos que han sido otorgados vía tarifas con un fin específico, para el pago del Impuesto al Valor Agregado, que por razones no atribuibles a la Institución, los usuarios o contribuyentes finales, dejan de pagar con oportunidad, no es procedente tampoco, por cuanto no se configuran los elementos necesarios para la subrogación de pago que dictamina el Código Civil, para recuperar esos montos en los que la Institución utiliza fondos*

públicos para pagar el IVA de otros usuarios que no pagan, no pudiendo recuperar los fondos públicos que se generaron para ese fin por situaciones de identificación de población de vulnerabilidad, consideraciones sociales y económicas que no permiten la recuperación de estos fondos públicos.

La situación financiera de AyA hasta ahora ha permitido atender sus obligaciones, no obstante, la Institución a raíz de la moratoria declarada por el Gobierno, está pasando por momentos difíciles, donde su liquidez solo le permite cubrir sus obligaciones directas, esto aunado a lo mencionado en párrafos anteriores, nos motiva a solicitar a esta Comisión Legislativa que se encuentra analizando el proyecto de Ley "Adición de un nuevo inciso 8 al artículo 3, y reforma del artículo 27, del artículo 1, del título I, Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la ley no. 9635, Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, del 03 de diciembre de 2018 y sus reformas," expediente No. 21.801 de que se incluya un párrafo final al artículo 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley N° 9635, reforma contenida en el artículo 2 del proyecto de ley. El texto dirá:

> *ARTÍCULO 2.- (…)*
> *Artículo 27- Liquidación y pago:*
> *(…)*
> *En el caso de los servicios públicos brindados por prestadores legalmente autorizadas, estos contribuyentes deberán pagar el impuesto respectivo, una vez que reciban el pago del impuesto por parte de los usuarios de los servicios brindados."*

Se debe aclarar que, se recibió criterio del Ministerio de Hacienda el 2 de octubre de 2020 y de la Contraloría General de la República el 1 de setiembre de 2021. Al respecto, esos criterios emitidos son coincidentes con mejoras al texto del proyecto que se incorporaron gracias al aporte de diputadas y diputados de la comisión, mediante una moción de texto sustitutivo que se aprobó y dictaminó en Sesión Ordinaria # 33 del 1 de setiembre de 2021. Además, se aprobó una nueva consulta del texto dictaminado, cuyos criterios serán considerados en el trámite siguiente del proyecto. Las entidades consultadas son:

Ministerio de Hacienda

Dirección General de Tributación
Contraloría General de la República
Ministerio de Economía, Industria y Comercio
Ministerio de Agricultura y Ganadería
UCCAEP
Cámara de Comercio de Costa Rica
Cámara de Industrias de Costa Rica
Cámara Nacional de Agricultura y Agroindustria

INFORME DE SERVICIOS TÉCNICOS

El Departamento de Servicios Técnicos realiza el siguiente cuadro comparativo de la propuesta y desarrolla el siguiente análisis sobre sus beneficios e implicaciones para las partes involucradas, es decir la administración tributaria y los contribuyentes.

Artículo 27- Liquidación y pago. Los contribuyentes citados en el artículo 4 de esta ley deben liquidar el impuesto a más tardar el decimoquinto día natural de cada mes, mediante declaración jurada de las ventas de bienes o prestación de servicios correspondientes al mes anterior. En el momento de presentarla, debe pagarse el impuesto respectivo. La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando no se pague el impuesto o cuando la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal represente un saldo en favor del contribuyente.	Artículo 27- Liquidación y pago Los contribuyentes citados en el artículo 4 de esta ley deben liquidar el impuesto a más tardar el decimoquinto día natural de cada mes, mediante declaración jurada de las ventas de bienes o prestación de servicios correspondientes al mes anterior. La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando no se pague el impuesto o cuando la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal represente un saldo en favor del contribuyente. **En el caso de las ventas de bienes o prestación de servicios, de contado, el impuesto debe pagarse al momento de presentar la declaración.** **Y en las ventas de bienes o prestación de servicios, a crédito, el contribuyente deberá pagar el impuesto respectivo una vez cumplido el plazo del crédito otorgado en la factura, y en caso de recibir el pago de la factura en un plazo menor, deberá proceder a realizar el pago del impuesto.**

El impuesto o, en su caso, las declaraciones deben pagarse o presentarse en los lugares que designe la Administración Tributaria a los contribuyentes. Mientras no se haya efectuado la desinscripción de un contribuyente, la obligación de presentar la declaración se mantiene, aun cuando por cualquier circunstancia no exista la obligación de pagar el impuesto. Los contribuyentes, que tengan agencias o sucursales dentro del país, deben presentar una sola declaración que comprenda la totalidad de las operaciones realizadas por tales establecimientos y las correspondientes a sus casas matrices.	El impuesto o, en su caso, las declaraciones deben pagarse o presentarse en los lugares que designe la Administración Tributaria a los contribuyentes. Mientras no se haya efectuado la desinscripción de un contribuyente, la obligación de presentar la declaración se mantiene, aun cuando por cualquier circunstancia no exista la obligación de pagar el impuesto. Los contribuyentes, que tengan agencias o sucursales dentro del país, deben presentar una sola declaración que comprenda la totalidad de las operaciones realizadas por tales establecimientos y las correspondientes a sus casas matrices.

Además, se indica que los cambios propuestos no afectan lo establecido para llevar a cabo la liquidación del impuesto; es decir, esta se sigue haciendo mediante declaración jurada y en los tiempos establecidos (a más tardar el 15 de cada mes, o de cada trimestre en el caso de los regímenes de tributación simplificada).

La reforma planteada sí implica cambios en lo que respecta al momento para el pago del impuesto. Actualmente, se hace al presentar la declaración jurada (art. 27 y art. 39; la liquidación se puede hacer sólo si ha ocurrido el hecho generador y por ende el devengo del impuesto), indiferentemente de si se ha vencido el plazo del crédito otorgado o si se ha recibido o no el pago por la venta realizada.

Por su parte, la propuesta de ley sí toma en cuenta esta circunstancia y hace una distinción entre las ventas a crédito y al contado.

Beneficio para el Contribuyente. En cuanto al efecto de la propuesta, permitiría al contribuyente girar lo recaudado por el IVA en casos de las ventas a crédito, hasta que se cumpla el plazo del crédito otorgado, permitiéndole recibir el pago por las ventas de sus bienes o servicios.

Con eso, se evita que para cumplir con la cancelación de lo que actualmente es el adelanto del IVA, el contribuyente deba recurrir a otras fuentes de recursos (no sus ingresos por ventas), que tienen costo de oportunidad y financiero que afecta sus costos de producción.

CONCLUSIONES

La presente iniciativa pretende brindar mayor estabilidad financiera y seguridad jurídica a los contribuyentes, para que, en el orden cronológico en que se desarrollan las acciones dentro de las cadenas de venta de bienes o prestación de servicios, la recaudación del impuesto del valor agregado y su respectivo pago a la Administración Tributaria, se tenga en consideración la práctica habitual y necesaria de la facturación a crédito.

Dado que, en ningún momento hubo una voluntad por parte del legislador al aprobar la Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, de causar perjuicios económicos a los contribuyentes, ni detener o entorpecer el sano ejercicio comercial, adquiere sentido y relevancia el presente ajuste en el procedimiento de declaración y pago del IVA para las ventas a crédito.

Por lo anterior, se considera que esta iniciativa viene a solventar un obstáculo y se hace justicia a nivel tributario, favoreciendo la reducción de costos del sector productivo, sin que por ello se genere una afectación sobre la recaudación fiscal.

RECOMENDACIONES:

Con fundamento en lo analizado, los Diputados integrantes de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios, rinden el presente **DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA** sobre el proyecto **EXPEDIENTE 21.801, ADICIÓN DE UN NUEVO INCISO 8 AL ARTÍCULO 3, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 27, DE**

LA LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, N° 6826 DEL 8 DE NOVIEMBRE DE 1982 Y SUS REFORMAS (ANTERIORMENTE DENOMINADO: ADICIÓN DE UN NUEVO INCISO 8 AL ARTÍCULO 3, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 27, DEL ARTÍCULO 1, DEL TÍTULO I, LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DE LA LEY NO. 9635, FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, DEL 03 DE DICIEMBRE DE 2018 Y SUS REFORMAS).

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

DECRETA:

ADICIÓN DE UN NUEVO INCISO 8 AL ARTÍCULO 3, Y REFORMA DEL ARTÍCULO 27, DE LA LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, N° 6826 DEL 8 DE NOVIEMBRE DE 1982 Y SUS REFORMAS

ARTÍCULO 1- Adiciónese un nuevo inciso 8 al Artículo 3, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, que en adelante se leerá de esta forma:

Artículo 3- Momento en que ocurre el hecho generador

[…]

8- En la venta de bienes o prestación de servicios, a crédito, en el momento de la venta de los bienes o prestación del servicio.

ARTÍCULO 2- Refórmese el Artículo 27, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, N° 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, para que en adelante se lea de esta forma:

Artículo 27- Liquidación y pago

Los contribuyentes citados en el artículo 4 de esta ley deben liquidar el impuesto a más tardar el decimoquinto día natural de cada mes, mediante declaración jurada de las ventas de bienes o prestación de servicios correspondientes al mes anterior. La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando no se pague el impuesto o cuando la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal represente un saldo en favor del contribuyente.

En el caso de las ventas de bienes o prestación de servicios de contado, el impuesto debe pagarse al momento de presentar la declaración.

En las ventas de bienes o prestación de servicios, a crédito, que realicen contribuyentes en su condición de trabajadores independientes; prestadores de servicios profesionales; micro, pequeñas y medianas empresas o productores inscritos ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio o el Ministerio de Agricultura y Ganadería, el contribuyente deberá pagar el impuesto respectivo a más tardar noventa (90) días posteriores a la emisión de la factura. En caso de recibir el pago de la factura en un plazo menor, deberá proceder a realizar el pago del impuesto. En todo caso, el comprador deberá acreditar en su declaración el impuesto pagado. Se excluye de este esquema de liquidación y pago a aquellos contribuyentes que, sea persona física o jurídica, hagan de la venta de un bien o

prestación de un servicio, una actividad financiera lucrativa. Los parámetros para la determinación de lo anterior se determinarán por la vía reglamentaria.

Para efectos de aplicación de crédito fiscal las sumas por impuesto de bienes o servicios facturados a crédito, deberán acreditarse en la declaración en la que se incorpore el pago del impuesto.

El impuesto o, en su caso, las declaraciones deben pagarse o presentarse en los lugares que designe la Administración Tributaria a los contribuyentes. Mientras no se haya efectuado la desinscripción de un contribuyente, la obligación de presentar la declaración se mantiene, aun cuando por cualquier circunstancia no exista la obligación de pagar el impuesto. Los contribuyentes, que tengan agencias o sucursales dentro del país, deben presentar una sola declaración que comprenda la totalidad de las operaciones realizadas por tales establecimientos y las correspondientes a sus casas matrices.

Rige a partir de su publicación.

DADO EN LA SALA DE SESIONES DE LA COMISIÓN DE ASUNTOS HACENDARIOS, AL DÍA UNO DEL MES DE SETIEMBRE DEL AÑO DOS MIL VEINTIUNO.

Ana Lucía Delgado Orozco
Diputada

Nielsen Pérez Pérez
Diputada

Yorleny León Marchena
Diputada

Gustavo Viales Villegas
Diputado

María Inés Solís Quirós
Diputada

Erick Rodríguez Steller
Diputado

Laura Guido Pérez
Diputada

Harllan Hoepelman Páez
Diputado

Eduardo Cruickshank Smith
Diputado

Carlos Avendaño Calvo
Diputado

Otto Roberto Vargas Víquez
Diputado