DGT-1472-2019

                                                                                                 San José, 02 de septiembre de 2019

Señor

 [...]

Apoderado Generalísimo

 [...]  S.A

Presente

**Notificaciones**: [[...] .com](mailto:marco.vargas@cftvyv.com)

**Asunto: Respuesta a Consulta de conformidad con artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.**

Estimado señor:

Me refiero a su oficio sin número presentado en esta Dirección General el 3 de julio de 2019, en el cual presenta una consulta amparada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, relacionada con la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, **en adelante IVA** en la industria del servicio hotelero al cual pertenece su representada; al respecto se tiene que:

**I.- ANTECEDENTES**

1.       El consultante señala que su establecimiento es un hotel debidamente inscrito ante el ICT, considerado 5 estrellas y con declaratoria turística al día, según el decreto Nº 25226-MEIC-TUR (Reglamento de las Empresas y Actividades Turísticas).

2.       Del pago anticipado: a.-Indica que en sus operaciones ordinarias mantiene la política de cobrar de forma anticipada a los clientes una suma de dinero con la finalidad de garantizar la eventual estancia en las instalaciones del hotel. b.-Que el pago anticipado o prepago como es conocido en el medio turístico es una suma determinada en función del valor de los servicios futuros a prestar a los huéspedes. c.- Dichos anticipos en su gran mayoría obedecen al hospedaje, sin embargo es normal y usual que los clientes soliciten servicios adicionales tales como tours y transporte, por lo que también se les cobra de forma anticipada estos servicios. d.- Hasta la fecha los anticipos han sido contabilizados como un pasivo, considerando los mismos como un ingreso anticipado, el cual se cancelará contra los ingresos e impuestos en el momento efectivo de la prestación de los servicios, conforme a la aplicación del principio contable de asociación de ingresos versus gastos. e.- Señala que el hotel mantiene políticas que dependiendo de la época del año se le cobra al futuro cliente con una anticipación de 30, 60 ó 90 días, el momento de los servicios que recibirá al momento de llegar al hotel. f.-Los clientes pueden cancelar sus reservas y tienen derecho a la devolución del dinero siempre y cuando los mismos notifiquen al menos con cierta antelación.

3.       También indica que venden paquetes, los cuales incluyen una gama de servicios tales como: hospedaje, alimentación, transporte y tours, por el cual se establece una cifra global que al momento de facturar es debidamente desglosado cada concepto.

4.       Ocasionalmente los clientes solicitan que se les compren vuelos locales. Ante ello el hotel, con el fin de centralizar los posibles servicios a requerir por parte del cliente, realiza la compra de estos boletos en favor y a nombre del cliente, para lo cual la aerolínea local realiza el cobro de los mismos al hotel y una vez que el huésped llega al hotel, se procede a refacturar estos servicios adicionales.

5.       Dentro de los servicios ofrecidos, indica que el hotel puede facilitar la estancia de los huéspedes realizando en favor de estos, al momento de llegar al hotel, una serie de contrataciones con diversos agentes económicos con el fin de complementar los servicios, tales como transportes, tours, spa, entre otros, los cuales hasta la fecha no se encontraban sujetos al Impuesto General sobre las Ventas. Estos servicios contratados a terceros son facturados a los clientes y lo usual es que el hotel tenga una ganancia por el servicio de referencia (comisión), no obstante, la práctica es que el hotel factura a los clientes y el proveedor factura a nombre del hotel, esto, aunque la realidad práctica es que el servicio el hotel no lo consume y el hotel solamente intermedia y facilita la posibilidad de recibir el servicio y por lo tanto generar con esto una comisión.

6.       Por último indica que cuando el hotel contrata los servicios de terceros mantiene un control en el que cada cliente solicita en el área de recepción el servicio, generándose un voucher de servicios (documento interno que le presenta el cliente al tour operador que ofrece el servicio), con el cual el cliente recibe el servicio por parte del tour operador. En forma posterior se remite una factura junto con los voucher de servicios en los que se refleja los servicios prestados y al cliente a que se le prestó el servicio.

**II.- CONSULTAS EN CONCRETO Y CRITERIO DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL**

**Pregunta No. 1*: “¿Con la entrada en vigencia de la ley 9635 los citados anticipos mantienen la obligación de pagar el impuesto sobre el valor agregado al momento de la percepción del dinero?”***

**En criterio del consultante: a.-** el IVA debe cancelarse al momento de recibir el anticipo, según lo dispuesto en los artículos 3 de la Ley 9635 y 6 del Reglamento al Impuesto sobre el  Valor Agregado –en adelante Reglamento IVA- los cuales señalan el hecho generador en la prestación de servicios y específicamente el caso de los pagos anticipados a  dicha prestación. **b.-** A pesar que no se ha prestado ningún servicio, la doctrina lo conoce la  exigibilidad del impuesto como un supuesto diverso, ya que aunque no se haya realizado o prestado ningún servicio se mantiene una situación fáctica consolidada que es el cobro de los servicios junto con los impuestos, de tal forma que existe la obligación del pago del IVA en el momento en que efectivamente se recibe el prepago.

**Respuesta de esta Dirección General.**Esta Dirección General comparte el criterio del consultante, en el sentido que los anticipos que sus futuros huéspedes acrediten de previo en favor de su representada, están gravados con el IVA. Lo anterior de conformidad con lo establecido en el numeral 3 del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado –en adelante Ley IVA- y el artículo 6 del Reglamento IVA, los cuales se refieren a que el hecho generador se presenta en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero, pero enfatizan que, tratándose de servicios que originen pagos anticipados anteriores o en el curso de estas, el impuesto se devengará en el momento del cobro del precio por los importes efectivamente percibidos.

Ello, por cuanto a pesar que no se ha prestado el servicio al momento del pago anticipado, la situación fáctica consolida el hecho generador del impuesto que la normativa estableció. De manera tal que el IVA se debe recaudar para este caso en particular, en el momento que su representada recibe el anticipo por la reservación hecha previamente.

**Pregunta No.2:*“¿En el caso de que se ofrezca un paquete que incluye servicios gravados y exentos solamente de (sic)*** ***deben pagar impuesto al******valor agregado por los eventuales servicios sujetos al impuesto del valor agregado, tanto ante el anticipo como en los casos de que la contratación sea en el mismo momento?”***

**El consultante considera que**, cuando existan conjuntamente servicios exentos junto con gravados que se encuentren debidamente identificados y cuantificados al valor de mercado, no deben pagar el IVA los cobros anticipados sobre servicios exentos. Afirma que aunque el Reglamento IVA no señala este tema para el caso de servicios, en el artículo 13 del Reglamento IVA se indica que cuando se vendan paquetes los mismos deben valorizarse al valor de mercado y desglosar los componentes de los mismos. Esta norma más allá de enmarcar los paquetes de bienes busca aclarar la disposición lógica del tratamiento fiscal de la venta conjunta de bienes gravados y exentos y evitar de esta forma el abuso por parte del contribuyente de asignar precios superiores a componentes exentos y de esta forma disminuir en forma artificial, el pago del Impuesto sobre el Valor Agregado.

**Criterio de esta Dirección General.** Efectivamente, como interpreta el consultante, se debe separar dentro de la facturación del servicio, los bienes y servicios exentos de los gravados con el IVA. Una vez hecho el ejercicio anterior, se debe aplicar la tarifa del impuesto correspondiente, según corresponda, tanto en los pagos anticipados como en los pagos que se dan en un mismo momento. Al respecto, el artículo 17 de la Ley IVA, denominado “Base imponible en la prestación de servicios”, establece que 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. Ello implica que ese precio neto parte de una contraprestación que puede ser, o un pago anticipado, o un pago total que se realiza en un mismo momento.

**Pregunta No.3:*¿Los servicios que contrata el hotel a favor de los clientes que previo a la vigencia de la ley 9635 se mantienen exentos siempre que el tour operador o el hotel se mantenga inscritos ante el ICT?***

**En criterio del consultante:**  **a.-** Según lo dispuesto en el Transitorio IX de la Ley 9635, mientras el prestador de servicios se encuentre inscrito ante el ICT y sus servicios, los mismos no se encontrarán sujetos al pago de impuestos, indistintamente que estos sean refacturados por el hotel. Indica que esta refacturación se realiza con el propósito de facilitar la comercialización de estos servicios, ya que de otra forma implicaría que los clientes tengan que recurrir a diversos oferentes, aspecto que no es lo usual en la industria turística. b.-Se debe considerar que el hotel nunca contrata estos servicios para uso y disfrute de sí mismo, sino que estas contrataciones se realizan con el fin de atender necesidades turísticas de consumidores finales, lo que  se deja de manifiesto en la propia facturación del hotel. **c.-** el Transitorio IX encuentra sentido en  lo que se quiere lograr con el mismo: : 1) Que el agente económico que presta el servicio se encuentre regulado por el ICT, 2) Lograr una gradualidad en la entrada de vigencia de la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado y  que el mercado logre ajustar sus tarifas y el efecto económico ante el consumidor final. **d.-** considerando los puntos anteriores se debe realizar el siguiente tratamiento:

  Cuando los servicios sean prestados por el hotel con recursos propios, sus propios vehículos, su propio spa, guías etc, se encontrarán exentos ya que el hotel se encuentra inscrito ante el ICT y conforme a la definición de establecimiento hotelero la cual se establece en el Decreto Ejecutivo 41370-MEIC-TUR en el que la empresa de hospedaje es toda aquella que se dedique permanentemente a brindar servicios de alojamiento remunerado, que cuenten con otros servicios complementarios y que sean clasificadas dentro de las tipologías que establece el reglamento de las empresas de hospedaje turístico. Asimismo según el decreto ejecutivo 25226-MEIC-TUR considera como servicios complementarios los establecimientos de servicio completo normalmente ofrecen servicio diario de camarera, servicio a las habitaciones, lavandería y mostrador de recepción con empleados. Las habitaciones para huéspedes ofrecen comodidades tales como teléfono, televisor, baño privado. También pueden ofrecer un centro para viajeros comerciantes, facilidades recreativas y uno o más comedores o restaurantes. Considera que  la propia definición es clara en actividades recreativas no limitando las mismas a las prestadas en forma directa o por medios terceros.

  Cuando los servicios sean prestados por terceros debidamente inscritos en el ICT los cuales son refacturados en forma posterior por el hotel a los clientes, los mismos no deben cobrar el IVA, considerando que la contratación de estos servicios el hotel los realiza en nombre del huésped y nunca para sí mismo y al transitorio IX de la Ley 9635 se cumple las condiciones para gozar de la exención.

  Cuando los servicios sean prestados por tour operadores que no se encuentren inscritos en el ICT y refacturando a los clientes se debe cobrar el IVA a los clientes considerando que los mismos se realizan en nombre del cliente y no para el hotel y que el prestador efectivo de los servicios no cumple lo dispuesto en el transitorio IX.

**Criterio de esta Dirección General:**

En el transitorio IX de la Ley 9635, se estableció lo siguiente:

***“TRANSITORIO IX-***

*Los servicios turísticos prestados por quienes se encuentren debidamente inscritos ante el Instituto Costarricense de Turismo (ICT) estarán exentos del impuesto sobre el valor agregado durante el primer año de vigencia de la presente ley.*

*Asimismo, estarán sujetos a una tarifa reducida del cuatro por ciento (4%) durante el segundo año de vigencia de esta ley, y a una tarifa reducida del ocho por ciento (8%) durante el tercer año de vigencia de esta ley. A partir del cuarto año de vigencia de esta ley estarán sujetos a la tarifa general del impuesto sobre el valor agregado.*

*Durante la aplicación de la exención y la tarifa reducida del impuesto prevista en este transitorio, los servicios que no se encuentren registrados ante el Instituto Costarricense de Turismo, en los términos aquí previstos, estarán sujetos a la tarifa establecida en el artículo 10 de esta ley. El Instituto Costarricense de Turismo suministrará la información correspondiente de la forma y en las condiciones que determine la Administración Tributaria.****La presente disposición no aplicará para aquellos servicios que se encuentran gravados con la Ley N.°6826, Ley de Impuesto General sobre las Ventas, de 8 de noviembre de 1982, previo a la entrada en vigencia de esta ley.”***

Del transitorio IX, se puede colegir que la legislación estableció un tratamiento tributario con una tarifa progresiva temporal para los nuevos servicios turísticos gravados a partir de la nueva Ley IVA.  Es decir, la industria turística tiene una tarifa general del 13% a partir del momento de la entrada en vigencia de la LIVA, sin embargo, se establecieron tarifas temporales progresivas del  0% para el primer año, 4% para el segundo año, 8% para el tercer año y la tarifa general de 13% para el cuarto año.

De lo anterior, se desprende que serán beneficiarios de las tarifas reducidas, aquellos comercios que brinden servicios turísticos y que cumplan con los **dos requisitos** establecidos por el legislador en el transitorio citado; a saber:

1.       Comercios que brinden servicios turísticos que se encuentren debidamente inscritos ante el ICT, conforme a los registros que estos mantienen al respecto y,

2.       Comercios que brinden servicios turísticos que anteriormente **no estaban gravados** con el Impuesto General Sobre las Ventas y que pasan a estar gravados con  la entrada en vigencia de la LIVA.

Como se puede observar, los servicios turísticos gravados previamente con la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas –ley 6826- no gozarán de los beneficios tributarios, entiéndase tarifas reducidas transitorias, establecidas  en los transitorios novenos, tanto de la Ley como del Reglamento IVA; estableciéndose el hecho generador de este tipo de servicios en el numeral 2) del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado.

De acuerdo con la normativa expuesta, si su representada brindaba servicios turísticos que de previo estaban gravados con la ley del Impuesto General sobre las Ventas, dichos servicios no son alcanzados o cubiertos por el transitorio que estableció el legislador, por lo que debe cobrarse la tarifa general del 13% establecida en el artículo 10 de la Ley IVA.

De igual manera, si su representada subcontrata servicios turísticos que no se encontraban gravados con la Ley 6826 pero que no están inscritos ante el ICT, la tarifa correspondiente es del 13%.

Partiendo de las dos restricciones anteriores, cuando los servicios sean prestados por terceros debidamente inscritos y los cuales son refacturados en forma posterior por el hotel a los clientes, los mismos no estarán gravados con el IVA por este primer año.

Por último, esta Dirección comparte su criterio en el sentido de que cuando los servicios le sean prestados a su representada por un tour operador que no se encuentre inscrito en el ICT, el refacturado de dicho servicio en favor de sus clientes debe estar gravado por la tarifa general del 13% y en consecuencia el hotel contemplará el impuesto en la facturación de sus clientes.

**Pregunta No.4*. “¿La diferencia entre lo que el hotel cobra a los clientes y lo que tours operador cobra al hotel por los servicios se encuentra gravado por ser una comisión?”***

**En criterio del consultante**, la comisión que se genera en la comercialización de servicios con terceros se debe generar con IVA, considerando que según la Ley 9635 las únicas comisiones exentas son las generadas por entidades bancarias o las que subasta ganadera.

**Criterio de esta Dirección General:** Efectivamente lleva razón el consultante al señalar que la comisión generada como producto de su relación con terceros dentro del giro de negocio que realiza su representada, se enmarca dentro del hecho generador del IVA. Por lo tanto, dichas comisiones se encuentran gravadas con el IVA y como bien lo señala en su escrito, este tipo de comisiones no se enmarcaron dentro de las exenciones y no sujeciones establecidas en los artículos 8 y 9 respectivamente de la LIVA.

**Pregunta No.*5. ¿Los anticipos antes mencionados en los antecedentes se deben facturar en forma electrónica, considerando que la mecánica de registro se mantiene y estos anticipos se deben considerar como un pasivo de tal forma que al momento de prestar el servicio sería el instante de registrar los ingresos sin embargo ya se generó la factura por lo que el ingreso no contaría con un comprobante de soporte?***

**Para el consultante: a.-** Los anticipos mencionados no deben facturarse, considerando que los mismos son un anticipo y no la prestación efectiva del servicio de tal forma que hasta que llegue el cliente al hotel es el momento en que se debe generar el comprobante electrónico. Asimismo, considerando lo señalado en el artículo 6 del Reglamento IVA ya citado en la presente consulta indica que la norma no señala la necesidad de generar un comprobante electrónico, como sí lo hace el artículo 4 del Reglamento IVA, en el caso de venta de bienes con anticipos. b.- Asimismo, indica que la versión 4.3 de factura electrónica no dispone de un espacio para disminuir o aplicar pagos anticipados de impuestos. Afirma que a modo de comparación y a sabiendas que esta norma es muy similar a la española, ellos mantienen un comprobante electrónico para estos efectos el cual permite la distinción de estos cobros anticipados y la liquidación en la factura posterior.

**Criterio de esta Dirección General.** Este Despacho no comparte su criterio en cuanto al tratamiento de los anticipos que percibe en los comprobantes electrónicos.

Al respecto, los anticipos deben formar parte de los comprobantes de ingreso -factura electrónica-. Para esto, se hace necesario recalcar que el anticipo debe facturarse en el momento en que este se percibe. Esto, tal y como lo señala el numeral 3 del artículo 3 de la LIVA ya señalado anteriormente en el presente oficio, el cual demarca el momento en que ocurre el hecho generador del impuesto, señalando que el hecho generador se da en el momento de la facturación o en la prestación del servicio, el acto que ocurra primero; sin embargo en el caso específico de los pagos anticipados la norma aclara que de igual manera el hecho generador ocurre en el momento en que se perciba dicho anticipo. Por lo anterior, como respaldo de la transacción y el pago recibido debe emitirse el comprobante electrónico correspondiente y declararse en el período fiscal en que este se percibió.

**Pregunta No. 6.*¿Los vuelos que se compran en favor de los clientes se deben refacturar y cobrar el 4% de impuesto al valor agregado?***

Es criterio del consultante que a la refacturación de los vuelos se deben adicionar cobrando la tarifa del 4% del IVA, según lo establecido en el artículo 11 de la Ley 9635 para la compra de boletos aéreos, cuyo origen o destino sea el territorio nacional para cualquier clase de viaje. Tratándose del transporte aéreo internacional, el impuesto se cobrará sobre la base del 10% del valor del boleto. Lo anterior considerando, como se indicó en los Antecedentes, que estos tiquetes se compran en las aerolíneas a nombre de los huéspedes y para documentar el reintegro posterior de los mismos el hotel lo que hace es refacturar los mismos de forma tal que el consumidor final de los citados boletos es el cliente que fue el que realmente compró y consumió el tiquete, por lo que este proceso de refacturación obedece más a un proceso de servicio al cliente. Para el consultante, el tema en mención no debería afectar la tarifa del 4% considerando que la Ley 9635 no señala nada respecto a la refacturación, o que este proceso modifique la tarifa.

**Criterio de esta Dirección General.**  El artículo 11 de la LIVA establece una tarifa reducida del 4% para la compra de boletos aéreos cuyo origen o destino sea el **territorio nacional**, para cualquier clase de viaje. Asimismo, tratándose del transporte aéreo internacional, el impuesto se cobrará sobre una base imponible del 10% del valor del boleto.

Por su parte, el artículo 23 del Reglamento IVA señala que la tarifa del 4% aplica, tanto para boletos o pasajes aéreos nacionales como internacionales.

En relación con la situación fáctica presentada para este punto en particular, de conformidad con el artículo 4 de la LIVA, la aerolínea es un contribuyente del IVA y el servicio que brinda esta, a saber la venta de boletos y transporte aéreo está gravado con la tarifa reducida correspondiente del IVA.

Por lo anterior esta Dirección entiende, según los antecedentes e interpretación que plantea en el escrito de la consulta, que su representada está adquiriendo boletos aéreos en favor o a nombre de sus clientes y que dichos boletos aéreos son facturados al hotel con el respectivo impuesto –IVA-.

Partiendo del escenario anterior, esta Dirección concuerda con su posición en el sentido de que el IVA que le cobró la aerolínea a su representada, sea trasladado al cliente mediante el comprobante de ingreso consolidado que su representada emite al cliente.

De esta forma queda atendida su consulta,

Atentamente,

Carlos Vargas Durán

Director General de Tributación

       Mónica Corrales Ulloa

Comisión de Reforma Tributaria

C. Rees

C: archivo, consecutivo, Subdirección de Digesto Tributario