



MH-DGT-CONS-119-0049-2025
San José, 05 de agosto de 2025

Señor

[...]

Representante Legal

INTERNACIONAL S.A

Notificaciones: [notifica@\[...\].cr](mailto:notifica@[...].cr), [info@\[...\]-cr.com](mailto:info@[...]-cr.com), [...]-cr.com [...]

Asunto: Respuesta a consulta presentada al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Estimado señor:

En atención a su escrito de fecha 24 de marzo del 2025 y el cual es recibido el 24 de marzo del presente año a través de nuestro correo electrónico, mediante el cual a nombre de su representada la [...] Internacional S.A, presenta consulta al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), y 60, 61 del Reglamento de Procedimiento Tributario (RPT); acerca del derecho al crédito fiscal por el IVA en la adquisición de bienes y servicios relacionados con la ley especial Ley 9167, al respecto se le indica:

I.- Cuadro fáctico:

Señala el consultante que su representada es una empresa constructora inscrita como contribuyente del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Costa Rica, que su representada cuenta con un contrato administrativo titulado “Rehabilitación del



Tanque Existente y Construcción de un Nuevo Tanque en Santa Lucia, acueducto San José de Upala”, identificado con el número N° SEPA PAPS-136-LPN-O, bajo la Licitación 2022LA-000038-0021400001. Dicho contrato fue celebrado con el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados (AyA).

Agrega que este contrato se enmarca dentro del Convenio de Financiamiento No Reembolsable de Inversión N.º. GRT/WS-12604-CR, aprobado mediante la Ley 9167 de 17 de setiembre de 2013 en donde en su artículo 5 establece que, las adquisiciones de bienes y servicios requeridos para la ejecución del Programa de Agua Potable y Saneamiento están exentas del pago de impuestos, tasas, contribuciones y derechos. Que esta exoneración abarca también las contrataciones de bienes y servicios necesarias para el desarrollo de obras financiadas mediante el convenio de financiamiento. Adicionalmente, que el Transitorio II, inciso 1 del Reglamento de la Ley 9635 Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, reafirma que los proyectos financiados con préstamos aprobados por ley especial con exoneración expresan de tributos, no están sujetos al pago del IVA, siempre que esta condición haya sido publicada en el cartel de licitación y reflejada en el contrato suscrito.

Indica que bajo este marco normativo, su representa esta ejecutado la construcción del tanque de almacenamiento de agua potable, cuyo presupuesto contractual asciende a \$1.372.258,92 (un millón trescientos setenta y dos mil doscientos cincuenta y ocho dólares con noventa y dos centavos) sin impuestos, con una reserva adicional de \$100.000,00 (cien mil dólares sin centavos) para servicios complementarios de administración, según lo estipulado en el contrato. Asimismo, indica que, su representada ha recibido facturas de proveedores en las que se ha incluido el IVA, generando incertidumbre sobre la posibilidad de acreditar el impuesto pagado en la cadena de suministros, en consecuencia, enfrenta incertidumbre sobre el derecho al crédito fiscal respecto al IVA pagado en las adquisiciones de bienes y servicios



utilizados en la ejecución del referido contrato, dado que este se encuentra exonerado del IVA por una ley especial.

Que a través del oficio MH-DGT-DTITT-SCT-OF-0011-2025 de fecha 9 de abril de 2025, se le previno para que aportar el contrato requerido, titulado: “Rehabilitación del Tanque Existente y Construcción de un Nuevo Tanque en Santa Lucia, Acueducto San José de Upala”, identificado con el numero SEPA PAPS-136-LPN-O, para efectos de continuar con el trámite de la consulta realizada al amparo del artículo 119 del CNPT. Que dicha prevención fue respondía con el oficio de fecha de 21 de abril del 2025.

II.- Consultas concretas:

El consultante como interrogante plantea la siguiente:

¿Es procedente el derecho al crédito fiscal por el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios relacionados con la ejecución de un contrato que, por ley especial (Ley 9167), exonera del pago del Impuesto al Valor Agregado?

III.- Criterio del consultante:

El consultante considera que el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios para la ejecución del contrato “Rehabilitación del Tanque Existente y Construcción de un Nuevo Tanque en Santa Lucia, Acueducto San José de Upala”, identificado con el número N° SEPA PAPS-136- LPN-O, bajo la Licitación 2022LA-000038-0021400001 da derecho al crédito fiscal por haber realizado operaciones con entes públicos o



privados que por disposición en ley especial No.9167 gozan de exención del IVA ya que tales operaciones hubieran estado de otro modo sujetas y no exentas.

Por lo que refiere que el impuesto al valor agregado (IVA) grava el consumo final y busca la neutralidad impositiva para los agentes económicos intermedios. En donde, el punto central es el tratamiento del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios destinadas a la ejecución del contrato con el AyA, el cual se beneficia de la exención establecida en el artículo 5 de la Ley 9167 (ley especial) ya que de lo contrario hubiese estado sujeta y no exenta, que dicho artículo exonera del pago de impuestos, tasas, contribuciones y derechos a las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para la ejecución del Programa de Agua Potable y Saneamiento, así mismo también refiere a los establecido en el artículo 21 de LIVA, en donde se regula el crédito fiscal con las operaciones con instituciones del Estado.

IV. -Criterio de la Dirección General:

Una vez examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de la información suministrada, esta Dirección General, le informa al consultante que sobre los bienes y servicios que le presta al AYA en cumplimiento el contrato administrativo titulado “Rehabilitación del Tanque Existente y Construcción de un Nuevo Tanque en Santa Lucía, acueducto San José de Upala”, no tendrá derecho al crédito fiscal y el IVA pagado deberá llevarlo al costo del producto o del servicio, lo anterior de acuerdo con el análisis que seguidamente se expone.

La Ley N°9167, crea el Contrato de Garantía con el Banco Interamericano de Desarrollo al Contrato de Préstamo N° 2493/OC-CR entre el Instituto Costarricense



de Acueductos y Alcantarillados (AYA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) para financiar el programa de agua potable y saneamiento, dicha Ley es creada con el fin de brindar la Garantía Estatal entre el Gobierno de Costa Rica y el BID, para atender un interés de obra pública en el desarrollo de sistemas rurales de agua potable, nuevos y rehabilitación, y soluciones de saneamiento en las siguientes Asociaciones Administradoras de Acueductos y Alcantarillados (ASADAS) de la zona norte del país: La Virgen y Puerto Viejo de Sarapiquí, Santa Rosa de Pocosol, San José de Upala, Santa Fe de Guatuso, Santa Fe de los Chiles y la Comunidad Maleku, localizada en una reserva indígena.

Dicha Ley en el artículo 5 establece que el **“Garante se compromete a que tanto el capital como los intereses y demás cargos del Préstamo se pagarán sin deducción ni restricción alguna, libres de todo impuesto, tasa, derecho o recargo que consulten o pudieren consultar las leyes de la República de Costa Rica y que tanto este Contrato como el Contrato de Préstamo estarán exentos de todo impuesto, tasa o derecho aplicable a la celebración, inscripción y ejecución de los contratos”**.

Así mismo en el artículo establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 8.02. Exención de impuestos. El Prestatario se compromete a que tanto el capital como los intereses y demás cargos del Préstamo se pagarán sin deducción ni restricción alguna, libres de todo impuesto, tasa, derecho o recargo que establezcan o pudieran establecer las leyes de su país y a hacerse cargo de todo impuesto, tasa o derecho aplicable a la celebración, inscripción y ejecución de este Contrato.” [...]

En concordancia con lo anterior, en la Resolución DE-232/10 se aprueba la garantía estatal otorgada mediante Contrato de Garantía Estatal entre el Gobierno de Costa



Rica y el BID, al Contrato de Préstamo N.º 2493/OC-CR, suscrito entre el AyA y el BID, y establece en su artículo 2 que la entidad autorizada es el AyA para que contrate el personal necesario y adquiera el equipo y los vehículos que requiera para integrar la unidad de implementación y la ejecución del proyecto que se aprueba en dicha Ley N.º 9167.

Asimismo en el artículo 5 de esta Resolución establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 5. Exención de impuestos para adquisiciones de bienes y servicios (...).

Asimismo, las adquisiciones de obras, bienes y servicios requeridas para la ejecución del Programa Agua Potable y Saneamiento, y el traspaso de bienes inmuebles a cargo de terceros que los donen al AyA para ejecutar el Programa, no estarán sujetos al pago de ninguna clase de impuestos, tasas, sobretasas, contribuciones ni derechos. Esta exención no cubre a terceros con los que contrate el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados (AyA)”.

Ahora bien, teniendo en claro que la Ley N.º 9167 es un Contrato de Garantía con el BID por el contrato de Préstamo N.º 2493/OC-CR, el cual por su naturaleza jurídica atiende aun empréstitos o convenio internacional similares que se relaciona con el crédito público, celebrados por el Poder Ejecutivo, donde se estable un convenio con el país para obtener un financiamiento con capital extranjero, con el propósito de realizar objetivos regionales y comunes, siendo así esta Ley un convenio de rango superior a la Leyes, de conformidad con lo establecido en artículo 7 de la Constitución Política el cual indica que “(...) Los tratados públicos, los convenios internacionales y los concordatos, debidamente aprobados por la Asamblea Legislativa, tendrán desde su promulgación o desde el día que ellos designen, autoridad superior a las leyes(...)”.



Cabe acotar que el Código de Normas y Procedimiento Tributario (CNPT) en lo referido a la jerarquía de las fuentes del ordenamiento tributario establece lo siguiente:

“Artículo 2º.- Fuentes del Derecho Tributario. Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica:

- a) Las disposiciones constitucionales;**
- b) Los tratados internacionales;**
- c) Las leyes; y**
- d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.”**

De lo todo lo anteriormente citado, se tiene que la Ley N° 9167 al tratarse de un empréstito o convenio internacional, es de rango de importancia jurídica superior a las Leyes de conformidad con el artículo 7 Constitución Política y el artículo 2 del CNPT, que dicha Ley establece que el AYA para las adquisiciones de obras, bienes y servicios requeridos para la ejecución del Programa Agua Potable y Saneamiento, no estarán sujetos al pago de ninguna clase de impuestos, tasas, sobretasas, contribuciones ni derechos. Es decir, en relación con el Impuesto al valor agregado (IVA) el AYA goza de exención para la ejecución de este programa.

Por consiguiente de la verificación de la Licitación 2022LA-000038-0021400001, al ser el consultante la empresa ejecutora del contrato administrativo titulado “Rehabilitación del Tanque Existente y Construcción de un Nuevo Tanque en Santa Lucía, acueducto San José de Upala”, es quien le presta los servicios al AYA para la ejecución del programa de conformidad con la Ley N° 9167, para el AYA estos servicios están exentos del pago del impuesto IVA.



En cuanto a la aplicación de los créditos fiscales, el artículo 21 de la LIVA señala en lo que interesa lo siguiente:

“Artículo 21.- Operaciones que dan derecho a crédito fiscal. (...)

También tendrán derecho al crédito fiscal los contribuyentes que hayan realizado operaciones con instituciones del Estado, en virtud de la inmunidad fiscal, o con entes públicos o privados que por disposición en leyes especiales gocen de exención de este tributo, cuando tales operaciones hubieran estado de otro modo sujetas y no exentas.”

Aunado a lo anterior, el artículo 30 del RLIVA, establece lo siguiente:

“Artículo 30.- Operaciones que dan derecho a crédito fiscal.

1) Como regla general, sólo da derecho a crédito fiscal, el impuesto sobre el valor agregado soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas y no exentas.

Tratándose de operaciones sujetas a las tarifas de impuesto establecidas en el artículo 11 de la Ley, sólo es aplicable el crédito en la cuantía correspondiente a la tarifa reducida propia de la operación, pudiendo trasladarse lo no deducible, al costo o al gasto en el Impuesto sobre las Utilidades.

2) Como excepción, da derecho a crédito pleno, el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de las siguientes operaciones: (...)



En este caso para efectos de la aplicación de los créditos, se utiliza la regla general, de conformidad con el primer párrafo del artículo 21 de la LIVA y el artículo 30 inciso 1) del Reglamento, dándose el derecho a crédito fiscal por el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas y no exentas[1].

En ese sentido, el artículo 34 del RLIVA establece la proporción del crédito fiscal aplicable por los bienes y servicios adquiridos que se destinen indistintamente tanto a operaciones con derecho a crédito pleno o aquellas sujetas a tarifa reducida, como a operaciones sin derecho a crédito, deberán seguir la siguiente regla de proporcionalidad, según sea el caso:

1. En el primer numeral se establece el cálculo de la proporción aplicable a las operaciones que dan derecho a crédito pleno según lo dispuesto en el numeral 1) del artículo 32 del RLIVA del total de operaciones.
2. En este punto se define la proporción aplicable a las operaciones que dan derecho a crédito a una tarifa reducida según el numeral 2) del artículo 32 del RLIVA.
3. En este numeral, el cual corresponde a su caso particular, se calcula la proporción aplicable a las operaciones que no dan derecho a crédito del total de operaciones, se calculará con la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Total de Operaciones con derecho a crédito pleno} * 100}{\text{Total de Operaciones}} = \text{Proporción Crédito Pleno}$$

El resultado de la operación anterior se aplicará con dos decimales.



Además, continúa el artículo 34 de referencia indicando que **“La proporción obtenida en el párrafo anterior se deberá multiplicar por la suma del impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios realizadas, el resultado de la operación no se podrá utilizar como crédito fiscal pero sí se podrá considerar un costo o gasto, según corresponda.”**

El artículo 34 señalado, adiciona que: **“para calcular la fórmula referida en los numerales 1), 2) y 3) anteriores, se deberá excluir de numerador y denominador:**

- a. El propio impuesto al valor agregado.**
- b. Las operaciones realizadas por el contribuyente desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de la República.**
- c. El importe de las ventas y exportaciones de los bienes de capital que el contribuyente haya utilizado en su actividad, sin perjuicio del ajuste de crédito que en su caso proceda sobre estos bienes.**
- d. El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad habitual de contribuyente. Una actividad financiera no se considera habitual cuando no exceda del quince por ciento (15%) de su volumen total de operaciones en el período fiscal considerado.**
- e. Las operaciones no sujetas al impuesto, con excepción de las señaladas en los literales 1 y 2 del artículo 9 de la Ley.”**

De conformidad con todo lo anteriormente expuesto, esta Dirección General expone, que al ser la Ley N° 9167 un empréstito o convenio internacional cuenta con autoridad superior a la Leyes de conformidad con los artículos 7 de la Constitución Política y el 2 CNPT, y la misma concede la exoneración de todo impuesto al AYA para las adquisiciones de obras, bienes y servicios requeridos para la ejecución del Programa Agua Potable y Saneamiento de conformidad lo establecido en el artículo 5 y 8.2 de la Ley 9167 y el artículo 5 de la Resolución DE-232/10. Por lo tanto, concluye



esta Dirección que en el caso particular consultado, recapitulando lo señalado en párrafos superiores, su representada [...] INTERNACIONAL por los servicios que le brinda al AYA en la ejecución del contrato N° SEPA PAPS-136-LPN-O al ser estas operaciones exentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 de la LIVA[2] no tendrá derecho al crédito fiscal y el IVA pagado deberá llevarlo al costo del producto o del servicio; cuando el crédito fiscal sea mayor que el débito en un periodo fiscal, la diferencia constituye un saldo del impuesto a favor del contribuyente que podrá compensarse de conformidad con lo dispuesto en la LIVA.

De esta forma queda atendida la consulta planteada. Se advierte que el criterio vertido se fundamenta en la información suministrada por el consultante, por lo que, si se llegare a determinar que la situación descrita difiere de la realidad, este oficio quedará sin efecto, debiendo aplicarse la normativa que corresponda.

Cordialmente,

Mario Ramos Martínez
Director General de Tributación

Elaborado por: Andrea Mena Aguilar
Revisado por: Sylvia Calvo Sáenz
V° B°: Mario Artavia Rodríguez
C/. Archivo
Consecutivo DGT
Expediente



[1] Criterio que también fue emitido en los oficios: MH-DGT-CONS-119-0091-2024 del 06 de diciembre de 2024, MH-DGT-CONS-119-0050-2024 del 05 de julio de 2024, DGT-295-2022 del 22 de marzo de 2022, DGT-1123-2021 del 13 de octubre de 2021 y, DGT-384-2020 / DGH-0139-2020 de fecha 12 de marzo de 2020, suscrito en forma conjunta por la Dirección General de Tributación y la Dirección General de Hacienda.

[2] Solo da derecho a crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas y no exentas al impuesto