



DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN
22 de enero de 2026
MH-DGT-DNTI-DCN-CONS-0002-2026

Atención consulta amparada en el artículo 119 del CNPT

Señor
[...]
Representante Legal
[...] Co, S.A.

Notificaciones: [...].com
Lic. [...]

Estimado señor:

En atención a su consulta de fecha 4 de diciembre del 2025, presentada en la Oficina Virtual de Información del sistema TRIBU-CR, (OVI), el 22 de diciembre de mismo año, donde consulta con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, (CNPT) sobre la aplicación y cálculo de la proporcionalidad en el Impuesto al valor Agregado, (IVA), se le indica lo siguiente.

Cuadro fáctico

Señala el consultante que su representada es una empresa inscrita ante la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, dedicada a las siguientes actividades económicas:

Código de Actividad 4730.0 - Venta al por menor de combustibles para vehículos automotores en comercios especializados.

Código de Actividad 4530.0 Venta de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores.

Código de Actividad 4520.0 - Mantenimiento y reparación de vehículos automotores,

Código de Actividad 45 10.0 - Venta de vehículos automotores.



Agrega que, en el marco de sus actividades de comercialización de vehículos automotores vende tanto vehículos nuevos como usados. Los vehículos nuevos están gravados con el IVA a una tarifa del 13%, mientras, los vehículos usados, al tratarse de bienes muebles registrales sujetos al impuesto a la transferencia, se consideran no sujetos al IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, inciso 3, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado[1], (LIVA).

Menciona que su representada basa su contabilidad según las Normas Internacionales de Información Financiera, normas que no indican en ningún supuesto una obligación de segmentación de Estados Financieros, (NIIF), por tarifa de cobro de impuestos indirectos. Por lo tanto, no tiene un centro de costos por actividad, aunque si bien, existe una porción de gastos que sí puede asignar directamente, también tiene gastos de operaciones que son generales necesarios para la producción de renta gravable pero no destinados para un cliente en específico y en consecuencia para una tarifa de cobro de IVA en específico.

Incorpora que su representada adquiere bienes y servicios que se destinan indistintamente tanto a operaciones con derecho a crédito pleno como a aquellas sin derecho a crédito pleno, le resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado[2] (RLIVA).

Consultas Concretas

Plantea el consultante las siguientes interrogantes

¿Es correcto que mi Representada deba aplicar la regla de proporcionalidad sobre las compras indirectas, considerando que estas se destinan indistintamente a operaciones gravadas y no sujetas?

¿Es correcto que, dentro del cálculo de proporcionalidad conforme al artículo 34 del RIVA, no deba incluir las operaciones no sujetas, salvo las señaladas en los numerales 1 y 2 del artículo 9 de la LIVA?

¿Es correcto que no incluya en el numerador ni en el denominador las ventas de vehículos usados gravados con el impuesto a la transferencia, por tratarse de operaciones no sujetas distintas a las contempladas en los numerales 1 y 2 del artículo 9 de la LIVA?

Criterio del consultante



Considera el consultante que su representada tiene operaciones con derecho a crédito pleno y operaciones sin derecho a crédito, sostiene que de conformidad con el artículo 34 del RLIVA debe aplicar el cálculo de la proporción del crédito fiscal, refiriéndose al subinciso e) de este artículo, que indica que las únicas excepciones a la exclusión en el numerador y denominador para efectos del cálculo de proporcionalidad en lo referente a las no sujeciones, son las indicadas en los literales 1 y 2 del artículo 9 de la LIVA, por lo que, en el caso de su representada, la venta de vehículos usados gravados con el impuesto a la transferencia no se encuentra incluida dentro de los numerales 1 y 2 citados, por lo tanto, deben seguir la regla general correspondiente a ser excluidos dentro del numerador y denominador de la fórmula de la regla de proporcionalidad para efectos del IVA.

Reitera que tomando como base que la venta de vehículos usados gravados con el impuesto a la transferencia no están sujetos al IVA, de acuerdo con el artículo 12, numeral 3 del RLIVA, no se encuentra dentro de los supuestos de los literales 1 y 2 del artículo 9 de la LIVA, basados en la Ley y el Reglamento del IVA, lo correcto para efectos del cálculo de proporcionalidad aplicable a los gastos indirectos es excluir tanto del numerador como del denominador lo correspondiente a la no sujeción por concepto de venta de vehículos usados gravados con el impuesto a la transferencia.

Criterio de esta Dirección General

Una vez examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de la información suministrada, de previo a dar respuesta sobre el tema consultado, se le indica en relación con lo manifestado en su escrito respecto a que su representada lleva su contabilidad conforme a las NIIF, y que dichas normas no establecen la obligación de segmentar los estados financieros por tarifa de cobro de impuestos indirectos, esta Dirección General considera oportuno señalar que no resulta menester, ni forma parte del ámbito de competencia de la consulta amparada en el artículo 119 emitir ningún criterio sobre la forma en que el contribuyente estructura su contabilidad financiera ni sobre la aplicación específica de las NIIF.

Lo anterior por cuanto el análisis que corresponde realizar se circunscribe exclusivamente a la determinación y aplicación de la normativa tributaria vigente, en este particular la relacionada con el tratamiento del IVA, sin que ello implique evaluar, validar o cuestionar los criterios contables adoptados por el contribuyente para sus efectos financieros.

Así las cosas, atendiendo exclusivamente a la normativa tributaria aplicable para las consultas planteadas, esta Dirección General comparte el criterio vertido por el consultante al indicar que en las operaciones no sujetas al IVA con excepción de las señaladas en los literales 1 y 2 del artículo 9 de la Ley se deberá excluir de numerador y denominador, lo anterior con base en el análisis que a continuación se indica.



La LIVA en su artículo 9 establece la no sujeción al impuesto refiriéndose en lo que interesa a:

"Artículo 9- No sujeción. No estarán sujetas al impuesto: (.)

3. Los traspasos de bienes inmuebles y muebles registrales gravados con el impuesto a la transferencia (Ley N° 6999, Ley del Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles, de 3 de setiembre de 1985, y sus reformas y la Ley N° 7088, Reajuste Tributario y Resolución 18ª Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, de 30 de noviembre de 1987). (.).

Asimismo, la misma en su artículo 23, regula cómo se calcula el porcentaje de crédito fiscal cuando un contribuyente realiza actividades mixtas (con operaciones con derecho a crédito fiscal y sin derecho), indicando:

Artículo 23- Porcentaje de crédito fiscal en la realización conjunta en actividades con y sin derecho a crédito. La proporción de crédito fiscal a que se refiere el inciso 3) del artículo anterior se determinará multiplicando por cien (100) el resultante de una fracción en la que figuren:

1. En el numerador, el monto total, determinado para cada año, de las operaciones con derecho a crédito realizadas por el contribuyente.
2. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo periodo de las operaciones realizadas por el contribuyente, incluidas las operaciones sin derecho a crédito. En particular, se incluirán en el importe total las operaciones cuyo impuesto sobre el valor agregado se hubiera cobrado a nivel de fábrica o aduanas, así como las operaciones no sujetas contempladas en los incisos 1 y 2 del artículo 9 de esta ley.
3. El porcentaje resultante se aplicará con dos decimales.
4. Para la determinación de la proporción no se computarán en ninguno de los términos de la relación, (.)

d) Las operaciones no sujetas al impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 2) de este artículo., El resaltado es nuestro.

De lo anteriormente expuesto se desprende con claridad que la Ley excluye ciertos importes del cálculo de la proporción para que solo se midan las algunas actividades de IVA a efectos de crédito fiscal.

En este mismo sentido el RLIVA en su artículo 34 desarrolla esta regla y explica exactamente qué se excluye del cálculo para determinar la proporción de crédito fiscal cuando los bienes y servicios adquiridos se usan indistintamente en operaciones con y sin derecho a crédito



Artículo 34.- Proporción del crédito fiscal aplicable. La proporción de 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: Regla de Proporcionalidad: (.)

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.

Conforme a lo expuesto, corresponde la exclusión tanto del numerador como del denominador de la fórmula de proporcionalidad cuando la operación o el importe de que se trate no forma parte de la actividad generadora de derecho a crédito fiscal ni se encuentra comprendida dentro de las operaciones no sujetas que la ley incluye expresamente para dicho cálculo (artículo 9, incisos 1 y 2).

En consecuencia, cuando un gasto se encuentra vinculado exclusivamente a operaciones que no generan derecho a crédito fiscal o a operaciones no sujetas que deben excluirse del cálculo, el impuesto al valor agregado soportado en dicho gasto no resulta acreditable. En tales supuestos, dicho impuesto no puede compensarse contra el débito fiscal, sino que debe reconocerse contablemente como un costo o gasto del contribuyente, sin incidencia directa en la determinación del IVA a pagar.

Lo anterior encuentra respaldo expreso en la normativa legal, al disponer que el impuesto pagado en la adquisición de bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones sin derecho a crédito fiscal "no concede derecho a crédito fiscal y constituye un costo o gasto" [3].

Por tanto, de conformidad con la normativa expuesta se procede a dar respuesta a cada una de las preguntas en el mismo orden que fueron planteadas.

Sobre la primera consulta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22, inciso 3), de la Ley de la LIVA, el contribuyente debe aplicar el mecanismo de proporcionalidad para la determinación del crédito fiscal, cuando los bienes o servicios adquiridos se utilicen indistintamente en la realización de operaciones que otorgan y que no otorgan derecho a crédito fiscal.



No obstante, en caso consultado, la actividad que desarrolla se encuentra comprendida dentro de las operaciones no sujetas al impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 34, inciso e), del RLIVA, por lo que dichas operaciones no generan derecho al crédito fiscal.

Sobre la segunda y tercera consulta como bien ya se indicó en la respuesta anterior, el artículo 34, inciso e), citado excluye las operaciones no sujetas al impuesto, con excepción de las señaladas en los literales 1 y 2 del artículo 9 de la Ley, por lo que se deberá excluir de numerador y denominador.

De esta forma, quedan atendidas las consultas planteadas. Se advierte que el criterio vertido se fundamenta en la información suministrada por el consultante, por lo que, si se llegara a determinar que la situación descrita difiere de la realidad, este oficio quedará sin efecto, debiendo aplicarse la normativa que corresponda.

[1] Ley N° 6826 del 8 de noviembre de 1982, reformada integralmente por medio del Título I de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley N° 9635 del 3 de diciembre de 2018.

[2] Decreto Ejecutivo N° 41779, publicado en el Alcance Digital N° 129 a La Gaceta N° 108 del 11 de junio de 2019

[3] Artículo 22, inciso 3 de LIVA



Cordialmente,

Responsables:

Nombre y apellidos	Estructura orgánica	Cargo
EUGENIA MÉNDEZ SOLANO	DEPARTAMENTO DE CRITERIO NORMATIVO	Especialista en Criterio Normativo
SYLVIA MARÍA CALVO SÁENZ	DEPARTAMENTO DE CRITERIO NORMATIVO	Jefe del Departamento de Criterio Normativo
MARIO A ARTAVIA RODRIGUEZ	DIRECCIÓN NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	DIRECTOR DE NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL
MARIO RAMOS MARTINEZ	DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN	DIRECTOR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN / AUTORIDAD TRIBUTARIA COMPETENTE