



DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

03 de febrero de 2026

MH-DGT-DNTI-DCN-CONS-0004-2026

Atención consulta amparada en el artículo 119 del CNPT

Señora

[...]

Obligado Tributario

Notificaciones: [...]@gmail.com

Estimada señora:

En atención a su escrito recibido el 09 de enero de 2026 en la Oficina Virtual Tributaria (OVi), mediante el cual consulta sobre el tratamiento del impuesto al valor agregado del impuesto sobre la renta para determinadas operaciones de prestación de servicios, se le indica lo siguiente.

I. Cuadro fáctico

Indica que se dedica la actividad de prestación de servicios profesionales de consultoría de negocios y agrega que estos servicios son contratados únicamente por la empresa LABORATORIOS [...] SA, con domicilio en Cali, Valle del Cauca, Colombia, siendo una sociedad no domiciliada en Costa Rica, y su uso, aprovechamiento y beneficio económico ocurren fuera del territorio costarricense.

Agrega que la prestación de los servicios se realiza en la mayoría de los casos, desde Costa Rica hacia el exterior, sin que exista utilización del servicio en el territorio nacional.

Adiciona que de forma periódica, aproximadamente una vez al mes, se desplaza fuera del territorio costarricense, donde presta servicios de manera presencial al cliente según sus indicaciones. Es decir, una porción de sus servicios se presta íntegramente desde el exterior.

Señala que los ingresos provienen exclusivamente de este cliente ubicado fuera de Costa Rica y se encuentran respaldados con la documentación contractual y comercial correspondiente.



A la presente consulta adjuntó el contrato con el cliente extranjero, ejemplos de facturación y comprobantes que acreditan la prestación física de servicios fuera del país.

II. Consultas concretas

1. Impuesto al Valor Agregado (IVA):

¿Los servicios prestados a clientes domiciliados en el exterior, cuyo uso, aprovechamiento y consumo económico se realizan fuera del territorio costarricense, califican como exportación de servicios, y en consecuencia se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado, conforme a lo dispuesto en la Ley Impuesto al Valor Agregado Y su Reglamento?

Por su parte, en el caso de aquellos servicios prestados integralmente fuera de Costa Rica, ¿se consideran no sujetos a al Impuesto sobre el valor agregada conforme a la normativa vigente?

2. Impuesto sobre la Renta (sic) - Servicios prestados físicamente fuera del territorio nacional:

¿Los ingresos generados por servicios que son prestados materialmente fuera del territorio costarricense, aun cuando la contribuyente tenga domicilio fiscal en Costa Rica (sic), califican como ingresos no sujetos al Impuesto sobre la Renta, por no constituir renta de fuente costarricense, de conformidad con el principio de territorialidad vigente?"

III. Criterio de la consultante

Las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante LIVA) y su Reglamento, en cuanto a la exoneración por exportación de servicios, donde se establece que, si el servicio es consumido en el exterior, pero el servicio se está prestando desde Costa Rica, corresponde a una exportación exenta del IVA.

Por su parte, dada que el IVA mantiene un criterio de territorialidad, cuando el servicio es prestado integralmente desde el exterior, el mismo se considera no sujeto.

La consultante cita el artículo 1 de la Ley de impuesto sobre la renta, respecto a lo que se considera como gravables los servicios de fuente costarricense, destacando que son los generados en el territorio nacional, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o la residencia de quienes intervengan en las operaciones. En ese sentido indica que en el caso de los servicios por los



cuales se desplaza físicamente al exterior a prestar el servicio en forma íntegra fuera de Costa Rica, es decir, fuera de los límites geográficos definidos por nuestra carta magna, los ingresos derivados constituyen rentas no sujetas a tribulación en Costa Rica.

Es por lo anterior que solicita se emita criterio respecto a la exoneración del IVA a los servicios descritos, en su condición de exportación de servicios. Además, de que se confíeme la no sujeción al impuesto sobre la renta de los ingresos derivados de los servicios que son prestados materialmente fuera del territorio costarricense, conforme al principio de territorialidad.

IV. Criterio de la Dirección General

Una vez examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos, esta Dirección General responderá la consulta planteada con base en el análisis que de seguido se indica.

Sobre el Impuesto sobre el Valor Agregado (en adelante IVA)

El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) establece que el impuesto recae sobre la venta de bienes y la prestación de servicios realizados en el territorio de la República. El artículo 2 de la misma norma define como hecho generador la prestación habitual de servicios por parte de contribuyentes del IVA.

De lo anterior se desprende que las operaciones económicas comprendidas en los artículos 1 y 2 de la LIVA se encuentran sujetas al Impuesto al Valor Agregado y gravadas con la tarifa general del trece por ciento (13%), conforme lo dispone el artículo 10 de dicha Ley, salvo que correspondan a alguno de los supuestos expresamente previstos como exentos o sujetos a una tarifa reducida en la normativa vigente.

En particular, el artículo 8 inciso 1 de la LIVA y el artículo 11 inciso 1, apartado b, de su Reglamento disponen la exención de las exportaciones de bienes y servicios. Se consideran exportaciones de servicios aquellos que, aun prestados desde Costa Rica, son utilizados, aprovechados o consumidos en el exterior.

Por lo tanto, los servicios de consultoría de negocios prestados desde Costa Rica a favor de la sociedad LABORATORIOS [...] S.A., domiciliada en Colombia, cuyo beneficio económico se materializa fuera del territorio nacional, califican como exportación de servicios exenta del IVA.

Este criterio ha sido reiterado en el Oficio DGT-914-2019 del 17 de junio de 2019, en el cual se indicó expresamente que: "(.) si la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado contiene normas que obliguen



al pago del impuesto sobre las transacciones de [...] a empresas domiciliadas en el exterior, se le indica que en el artículo primero de la LIVA se crea el establecimiento del IVA 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. Es decir, cuando el servicio surta efecto en el país, sí se encuentra en la obligación del pago de este impuesto." De conformidad con la cita anterior, ha sido el criterio de esta Dirección General que para que se cumpla el hecho generador del IVA, la prestación de servicios debe ocurrir en el territorio nacional.

No se omite agregar que sobre el concepto como tal de exportación, es claro para esta Dirección que el mismo no solo abarca la exportación o salida de bienes, sino que además incluye la prestación de servicios a título oneroso que se realice desde el territorio nacional hacia el exterior, en tanto su destinatario sea un no domiciliado y el uso o consumo de dicho servicio se realice fuera del territorio nacional, acepción que se recoge en el inciso 21 del artículo 1 del RLIVA.

En ese mismo sentido, el artículo 11 del RLIVA regula los supuestos que están exentos del pago del IVA, en lo que interesa, en el inciso 1) se establece la exención en las exportaciones, importaciones e internamiento, en sus subincisos se indica lo siguiente:

"a. Las exportaciones de bienes.

b. La prestación de servicios por contribuyentes del impuesto, según el párrafo cuarto del artículo 4 de la Ley, cuando sean consumidos fuera del territorio nacional.

c. Las operaciones relacionadas con exportaciones, entre ellas: (.)

Lo anterior sin perjuicio del poder emitir una resolución general para ampliar dicho listado de servicios, conforme al numeral 1) del artículo 8 de la Ley.

d. La compra de bienes y servicios por parte de contribuyentes registrados como exportadores según lo dispuesto en el artículo 66 del presente Reglamento. (.)" El subrayado no corresponde al original.

Por su parte, el artículo 66 del RLIVA indica que:

"Artículo 66.- Registro de exportadores. *La Administración Tributaria conformará un registro de exportadores, el cual estará disponible en el sitio web del Ministerio de hacienda, con el fin de ser consultado por todos los proveedores que realicen operaciones con estos contribuyentes.*

Los contribuyentes del impuesto podrán ingresar a este registro siempre que exporten al menos el 75% de sus operaciones, porcentaje que se estimará con base en las operaciones correspondientes al año natural. Aquellos contribuyentes que no alcancen el mínimo del 75%, de igual manera podrán incluirse en este registro en los casos en que el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios gravados para todas sus operaciones, supere el débito del período durante tres períodos consecutivos, imposibilitando así la aplicación de dichos saldos en la declaración del impuesto.



La inscripción en este registro deberá realizarse a solicitud del interesado, para lo cual deberá presentar ante la Administración Tributaria el formulario que defina mediante resolución general dictada al efecto. Una vez registrados como Exportadores, estos podrán adquirir los bienes y servicios vinculados directa y exclusivamente a sus exportaciones, siempre que cuenten para ello con la autorización otorgada por la Dirección General de Hacienda, para lo cual deberán estarse a lo dispuesto en el procedimiento establecido en el Decreto Ejecutivo No 31611-H del 7 de octubre de 2003 y sus reformas. " El resaltado no es del original.

Nótese que, de acuerdo con lo establecido en el artículo transcrito y al amparo de lo regulado en el último párrafo del artículo 8 de la LIVA y en el subinciso d) inciso 1) del artículo 11 del RLIVA, la compra de bienes y servicios de obligados tributarios registrados como exportadores, será exenta del IVA en el tanto se cumpla con los requerimientos establecidos en dicha normativa.

Además, debe considerarse que la LIVA en su artículo 7 establece la obligatoriedad de los contribuyentes para extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, ya sea en las ventas de bienes o por los servicios prestados, al amparo de las regulaciones del artículo 60 inciso 4 del RLIVA, por medio de los cuales se establece la obligación de emitir comprobantes electrónicos.

Así también, el Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en adelante RLISR, en cuanto a la obligatoriedad señala que los contribuyentes de dicho impuesto están obligados a emitir comprobantes electrónicos por cada una de sus operaciones que realizan en el desarrollo de sus actividades económicas. En este mismo particular, señala el RLISR que los comprobantes electrónicos serán aquellos que sean debidamente autorizados por la Administración Tributaria y deberán cumplir con las condiciones y requisitos que esta defina.

Cabe agregar que el Reglamento de Comprobantes Electrónicos para Efectos Tributarios (en adelante RCE) en su artículo 3 establece la obligatoriedad de emitir comprobantes para los contribuyentes indicados en los artículos 2 de la LISR y 4 de LIVA; así como cualquier otro obligado tributario que establezca la ley, eso incluye a los exportadores de mercancías y de servicios, para esto el RCE establece la obligatoriedad de emisión de comprobantes electrónicos para exportadores, los cuales se denominan "factura electrónica de exportación", la cual se encuentra definida en dicho Reglamento como:

"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."

Conforme a lo indicado, la obligatoriedad de emitir los comprobantes electrónicos implica que el obligado tributario debe cumplir con una serie de deberes de carácter formal exigidos por el



ordenamiento jurídico con el objetivo de facilitar la administración, fiscalización y recaudación del tributo; para que de esta manera también poder garantizar la trazabilidad de las transacciones.

Es decir, que quien realice una transacción de exportación deberá emitir la factura con ese carácter, al no domiciliado, no obstante, cada transacción previa deberá facturarse en apego al ordenamiento jurídico.

Sobre el impuesto sobre las utilidades

Ahora bien, establece la LISR en su artículo 1 y el artículo 2 de su reglamento, que el hecho generador del ISU es la percepción o el devengo de rentas en dinero o en especie, ya sean continuas u ocasionales, que provengan de las actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.

Además, se aclara que se entiende "por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense los generados exclusivamente en el territorio nacional conforme a la definición de espacio territorial y para cuyos efectos deberá entenderse el territorio nacional según los límites geográficos establecidos en los artículos 5 y 6 de la Constitución Política, provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales invertidos y derechos utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o la residencia de quienes intervengan en las operaciones de celebración de los negocios jurídicos, así como con independencia del origen de los bienes o capitales, el lugar de negociación sobre estos o su vinculación a la estructura económica en el territorio nacional."

En consecuencia, en el caso consultado, los ingresos derivados de servicios que se prestan materialmente fuera de Costa Rica, aun cuando el contribuyente tenga domicilio fiscal en el país, no constituyen renta de fuente costarricense y, por tanto, se consideran no sujetos al impuesto sobre las utilidades, siempre que el uso, aprovechamiento y beneficio económico se generen en el exterior.

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,

Responsables:



Nombre y apellidos	Estructura orgánica	Cargo
JULIA EDITH VILLAREAL GONZÁLEZ	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 RODRÍGUEZ	DIRECCIÓN NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	DIRECTOR DE NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL
MARIO RAMOS MARTÍNEZ	DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN	DIRECTOR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN / AUTORIDAD TRIBUTARIA COMPETENTE