



[...]

Dirección General de Tributación

09 de junio de 2026 MH-DGT-DNTI-DCN-CONS-0027-2026

Atención consulta amparada en el artículo 119 del CNPT

Señora

Notificaciones: @[...].co.cr

[...]

Apoderada Generalísima

CAMPOSANTO [...] S.A.

Estimada señora:

En atención a su consulta presentada el 10 de marzo del 2026 en la Oficina Virtual de Información del sistema TRIBU-CR, (OVI), donde consulta con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, (CNPT), sobre el Impuesto sobre las Utilidades, (ISU), se le indica lo siguiente.

Cuadro fáctico

Señala la consultante que Camposanto [...], S.A. es contribuyente del ISU, en la venta de servicios funerarios de cremación y apertura de nichos funerarios, mediante contratos donde el cliente realiza pagos periódicos hasta cancelar el monto total.

Agrega que, durante el período de pago los servicios no han sido prestados, los montos recibidos se registran contablemente como ingresos diferidos, (pasivos), y se reconocen como ingreso gravable únicamente cuando los servicios son efectivamente prestados.



Manifiesta que su representada emite comprobante electrónico por cada pago recibido, con el respectivo Impuesto al Valor Agregado, (IVA), y por el pago final del contrato si los servicios son prestados.

Incorpora que en materia del ISU, el sistema costarricense adopta el criterio del devengo como regla general para la determinación de la renta imponible. El devengo implica que el ingreso se reconoce cuando nace el derecho cierto a percibirlo y se ha realizado el hecho sustancial generador del beneficio económico, con independencia del momento del cobro.

Menciona que, en el caso de los servicios con pago anticipado, aunque exista percepción parcial de recursos monetarios, no se ha producido el hecho generador sustancial del ingreso, pues la obligación principal permanece pendiente.

Consulta Concreta

- 1. ¿Es procedente, para efectos del Impuesto sobre las Utilidades, reconocer los pagos anticipados recibidos por servicios funerarios, de cremación y apertura de nichos funerarios, como ingresos diferidos (pasivos) mientras no se haya prestado el servicio?*
- 2. ¿Debe considerarse, para efectos del Impuesto sobre las Utilidades, que el ingreso gravable se realiza y devenga únicamente en el período fiscal en que el servicio funerario, de cremación y apertura de nichos funerarios, es efectivamente prestado?*

Criterio del consultante

Considera la consultante que los pagos parciales y anticipados recibidos no constituyen ingreso gravable inmediato, por cuanto la obligación principal la prestación de los servicios funerario, de cremación y apertura de nichos funerarios no se ha ejecutado. Por consiguiente, para efectos del ISU, los pagos recibidos como anticipos del contrato, deben mantenerse como ingresos diferidos (pasivos) y reconocerse como renta gravable únicamente en el período fiscal en que se preste efectivamente el servicio.

Cita como fundamento jurídico los artículos 1 y 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta[1],(LISR), así como el Oficio DGT-1480-2019[2].



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 esta Dirección General le informa que son gravables los ingresos con el ISU en el periodo fiscal que hayan sido recibidos o devengados, Lo anterior de conformidad con el siguiente análisis.

La LISR, establece en su artículo 1 el ISU, señalando en lo que interesa lo siguiente:

"El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley." El resaltado es nuestro.

En ese mismo sentido, el artículo 2 de su Reglamento[3],(RLISR), señala el momento en que ocurre el hecho generador del impuesto indicando al respecto:

*"Artículo 2.- Momento en que ocurre el hecho generador. Se considera ocurrido el hecho generador del impuesto sobre las utilidades **con la percepción o devengo** de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por Ley del Impuesto sobre la Renta." El resaltado es nuestro.*

Asimismo, el artículo 5 de la ley citada establece que la renta bruta constituye el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense.

De igual manera, el artículo 98 del mismo reglamento señala que los contribuyentes del ISU deben aplicar los resultados de acuerdo con el sistema contable de devengado o acumulado, pudiendo aplicar el sistema de percibido solamente ante previa autorización de la Dirección General de Tributación.

A su vez, el artículo 5 de la ley citada establece que la renta bruta constituye el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense. En ese sentido, el Tribunal Fiscal Administrativo[4], ya se ha pronunciado sobre el sistema de devengo, indicando que los ingresos se entienden realizados cuando nace el derecho al cobro, es decir, cuando se ha producido el hecho



sustancial generador del beneficio económico, aun cuando no se haya hecho efectivo su cobro.

De acuerdo con la normativa anteriormente señalada, como regla general se debe aplicar el principio del devengo, para efectos de la determinación del ISU, deben considerarse todos los ingresos o beneficios de fuente costarricense que hayan sido percibidos o devengados durante el período fiscal, salvo aquellos que se encuentren expresamente excluidos por la ley.

Así las cosas, es clara la norma al indicar que el sistema contable que reconoce la ley es el sistema de devengado, razón por la cual los ingresos correspondientes a la facturas emitidas por la consultante por los servicios funerarios, de cremación y apertura de nichos funerarios deben ser declarados ingresos gravables del ISU en ese mismo período fiscal que se recibieron, por lo que no podría esta suma ser reconocida como un pasivo por la obligación futura de entrega de servicio, pues como ya bien lo indico el TFA en el fallo citado *"el sistema de "devengado", también llamado "causado", se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro"*

En este contexto, los artículos 1 y 5 de la LISR y 2 de su reglamento establecen que el hecho generador del impuesto nace a partir de la percepción o devengo de las rentas durante el período fiscal.

De ahí que, con base en el marco normativo costarricense, para efectos fiscales, el momento de reconocimiento del ingreso no necesariamente coincide con el tratamiento contable que pudiera otorgarse bajo la figura de ingresos diferidos, siendo que la ley considera un ingreso devengado, aun cuando contablemente se registre como diferido y se reconozca en períodos posteriores.

En consecuencia, el diferimiento del ingreso en la contabilidad no resulta, por sí mismo, determinante para efectos de la determinación del impuesto, ya que el tratamiento fiscal se rige por el criterio legal de percepción o devengo establecido en la LISR, por lo que deberá la consultante registrar el ingreso en el período fiscal en los que se reciben los pagos periódicos.

Por otra parte, en lo que respecta al IVA, el hecho generador del impuesto está determinado en el artículo 3 de su Ley[5], indicando lo siguiente:

"Artículo 3- Momento en que ocurre el hecho generador. El hecho generador del impuesto ocurre. (.)

3. En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero. No obstante, lo anterior, en las prestaciones 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."

De igual manera su Reglamento señala su artículo 6 al respecto:

*"Artículo 6.- Hecho generador en la prestación de servicios. En la prestación de servicios, el hecho generador del impuesto **se devenga al momento de la emisión del comprobante electrónico o de la prestación del servicio**, lo que se configure primero. (.)*

Por lo que, de conformidad con la LIVA, la interpretación de la norma previamente señalada es clara, en cuanto a que los pagos mensuales recibidos por servicios funerarios, de cremación y apertura de nichos funerarios se encuentran igualmente afectos a IVA en el momento de su facturación.

Adicionalmente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de la LISR, los gastos serán deducibles en el período fiscal en que se incurran, siempre que correspondan a erogaciones útiles, necesarias y pertinentes para la generación de rentas gravables o para la conservación de la fuente productora de ingresos.

Por tanto, del análisis expuesto, concluye esta Dirección que el tratamiento tributario aplicable debe determinarse conforme a lo expresamente dispuesto en la normativa tributaria vigente del ISU, atendiendo a la naturaleza de los hechos económicos analizados.

Sobre la primera consulta los pagos que recibe la consultante por los servicios que le sean contratados mensualmente constituyen ingresos afectos al ISU, de igual manera están gravados con el IVA, debiendo ser registrados en el periodo fiscal en el que se emite el comprobante electrónico. Asimismo, únicamente podrán deducirse aquellos gastos que se encuentren vinculados con la generación de rentas gravables conforme a la normativa tributaria expuesta.

Sobre la segunda consulta para efectos del ISU, el ingreso gravable se considera realizado y devengado en el período fiscal en que se perciben las sumas correspondientes a los servicios funerarios, de cremación y apertura de nichos, con independencia del momento en que dichos servicios vayan a ser prestados.

De esta forma, queda 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.

Cordialmente,

MIGUEL ÁNGEL SOLÍS SÁNCHEZ

Director de la Dirección General De Tributación / Autoridad Tributaria Competente
Dirección General de Tributación

Elaborado por:

Elaborado por:	EUGENIA MÉNDEZ SOLANO	Especialista en Criterio Normativo	Departamento de Criterio Normativo
Revisado por:	SYLVIA MARÍA CALVO SÁENZ	Jefe del Departamento de Criterio Normativo	Departamento de Criterio Normativo
Visto bueno de:	MARIO A ARTAVIA RODRIGUEZ	Director de Normativa y Tributación Internacional	Dirección Normativa y Tributación Internacional

[1] Ley N. 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas.

[2] Del 02 de setiembre de 2019, de la Dirección General de Tributación

[3] Reglamento Ley Impuesto sobre la Renta Decreto Ejecutivo 44262 del 14 de noviembre de 2023.

[4] *Fallo No. 12-2001 de las once horas del nueve de enero del dos mil uno. "(.) Ya este Tribunal en varias ocasiones ha dispuesto que nuestro sistema tributario, al igual que la mayoría de los países, tratándose de ingresos provenientes de empresas con actividades lucrativas, adopta el sistema contable de gravar los ingresos devengados y correlativamente también permite la deducción de todos los gastos causados. En el sistema de "devengado", también llamado "causado", se atiende únicamente al momento en que nace el derecho al cobro, aunque no se haya hecho efectivo. Dicho de otro modo, ha dispuesto esta Sala: "... La sola existencia de un título o derecho a percibir la renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende como imputable a ese ejercicio. Como contrapartida, tratándose de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerándolos imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan pagado, ni sean exigibles. El sistema de lo "percibido" atiende al momento de la percepción de ingreso (o de cancelación del gasto). Por percepción, sin embargo, no ha de entenderse siempre contacto material con la renta, percepción efectiva, sino el hecho de entrar la renta en la esfera de disponibilidad del beneficiario. (.)" (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. No. 88 de las 15:00 horas del 15 de octubre de 1991).*

[5] Ley del Impuesto al Valor Agregado 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.