



Dirección General de Tributación
22 de junio de 2026
MH-DGT-DNTI-DCN-CONS-00000038-2026

Atención consulta amparada en el artículo 119 del CNPT

Señora
[...]
Apoderada
CORPORACIÓN [...] S.R.L.
Notificaciones:
notificacionestax@[...].com

Estimada señora:

En atención a su escrito del 23 de marzo de 2026, recibido ese mismo día en la Oficina Virtual Tributaria (OVi), mediante el cual se consulta sobre el tratamiento tributario aplicable al servicio brindado a vendedores no domiciliados en el territorio costarricense a través del marketplace, se le indica lo siguiente:

I. Cuadro fáctico

La consultante manifiesta que la Compañía es una sociedad domiciliada en Costa Rica que desarrolla actividades comerciales mediante canales físicos y digitales, incluyendo la operación de una plataforma digital tipo marketplace.

Indica que dicha plataforma permite a vendedores nacionales e internacionales ofrecer bienes a consumidores finales ubicados en Costa Rica.

Asimismo, señala que, en la modalidad internacional del marketplace, participan vendedores no domiciliados ubicados en distintas jurisdicciones, quienes publican sus



productos en la plataforma para su adquisición por consumidores, y que la entrega física de los bienes se realiza exclusivamente dentro del territorio nacional.

Manifiesta que la Compañía mantiene acuerdos con estos vendedores, mediante los cuales les permite utilizar la plataforma para promocionar y comercializar sus productos, percibiendo a cambio una comisión por los servicios de intermediación digital, la cual es facturada al vendedor en el exterior.

Indica que el consumidor final realiza el pago a través de la plataforma operada por la Compañía, incluyendo el precio del producto y los costos logísticos asociados, y que la Compañía recibe el monto total de la transacción para posteriormente transferir al vendedor el monto neto, previa deducción de la comisión correspondiente.

Finalmente, señala que la Compañía actúa como intermediaria en las operaciones, no como proveedora de los bienes, y que emite comprobantes electrónicos por los servicios prestados.

II. Consultas concretas

"I. ¿Se encuentra sujeta al IVA la comisión que percibe la Compañía por el servicio digital que presta a favor de un Vendedor no domiciliado en el territorio costarricense para que pueda exhibir sus productos en la plataforma de Marketplace? Considerando que la venta del producto seleccionado por el cliente se realiza en el exterior, ¿esta comisión constituye una exportación de un servicio y, por ende, sería exenta de IVA?"

"II. Confirmado nuestro criterio, ¿Las entidades financieras que procesan los pagos no deben practicar retenciones de IVA sobre los pagos procesados mediante datáfonos o plataformas de pago utilizados por la Compañía, cuando dichos pagos corresponden a transacciones derivadas de ventas realizadas por Vendedores no domiciliados en el territorio costarricense a través del marketplace?"

"III. Confirmado nuestro criterio, ¿Las entidades financieras que procesan los pagos no deben practicar retenciones de Impuesto sobre la Renta a los pagos procesados mediante datáfonos o plataformas de pago utilizados por la Compañía, cuando dichos pagos corresponden a transacciones derivadas de ventas realizadas por Vendedores no domiciliados en el territorio costarricense a través del marketplace?"



III. Criterio de la consultante

La consultante considera que la comisión percibida por los servicios de intermediación digital prestados a vendedores no domiciliados no se encuentra sujeta al Impuesto al Valor Agregado.

Sostiene que, tratándose de servicios de intermediación digital prestados a vendedores no domiciliados, cuyo uso o consumo se entiende realizado fuera del territorio nacional, no se configura el hecho generador del impuesto conforme a los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante LIVA).

Adicionalmente, plantea que, en caso de considerarse que el servicio se presta desde Costa Rica, este debe calificarse como una exportación de servicios exenta, de conformidad con el artículo 8 de la ley y la definición de exportación contenida en el artículo 1 inciso 21.

En relación con la retención del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), considera que no corresponde su aplicación sobre los pagos procesados mediante plataformas de pago, dado que dichos montos corresponden principalmente al precio de bienes comercializados por vendedores no domiciliados y no a ingresos propios de la Compañía.

Indica que la retención prevista en el artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado debe recaer únicamente sobre ingresos gravados del afiliado al sistema de pagos, y que su aplicación sobre el monto total procesado implicaría incluir montos correspondientes a terceros.

Asimismo, señala que la estructura de las operaciones incide en la determinación del porcentaje de retención conforme al artículo 41 del Reglamento a la LIVA.

En relación con el Impuesto sobre la Renta, considera que no procede la retención sobre los montos procesados, en tanto estos no constituyen rentas propias de la Compañía sino flujos correspondientes a terceros.

Sostiene que, conforme a los artículos 1 y 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR), el impuesto recae sobre ingresos o beneficios propios del contribuyente, por lo que las retenciones deben aplicarse únicamente sobre la comisión percibida por la Compañía.

IV. Criterio de la Dirección General de Tributación



En atención a la consulta presentada por la sociedad CORPORACIÓN [...], S.R.L., al amparo de lo dispuesto en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, mediante la cual se solicita criterio respecto del tratamiento tributario aplicable a determinadas operaciones derivadas del funcionamiento de una plataforma digital tipo marketplace que intermedia la comercialización de bienes ofrecidos por vendedores no domiciliados, esta Dirección General de Tributación procede a evacuar las consultas planteadas, con fundamento en los hechos descritos por la consultante, la normativa tributaria vigente, sus reglamentos, así como el criterio administrativo sostenido de manera reiterada por esta Dirección General.

I. Sobre la sujeción al IVA de la comisión por servicios de intermediación digital

Corresponde determinar si la comisión percibida por la consultante, derivada de los servicios de intermediación digital prestados a favor de vendedores no domiciliados, se encuentra sujeta al Impuesto al Valor Agregado, o si, por el contrario, podría calificarse como una operación no sujeta o como una exportación de servicios exenta.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), el hecho generador del impuesto lo constituye, entre otros supuestos, la prestación de servicios realizada de forma habitual por contribuyentes del impuesto, cuando dicha prestación se lleve a cabo en el territorio de la República, independientemente del medio por el cual se realice. En particular, el inciso b) del numeral 2 del artículo 1 de la LIVA establece que se entenderán realizados en el territorio nacional los servicios prestados por contribuyentes ubicados en Costa Rica.

Por su parte, el artículo 8, inciso 1, de la LIVA establece la exención aplicable a las exportaciones de servicios, al disponer que estarán exentos los servicios prestados por contribuyentes de este impuesto cuando se utilicen fuera del ámbito territorial del impuesto. De conformidad con dicha disposición, la procedencia de la exención no depende del domicilio del destinatario del servicio, sino de que el uso o consumo efectivo del servicio se realice fuera del territorio nacional.

De la interpretación conjunta de dichas disposiciones se desprende que la condición de no domiciliado del destinatario no resulta suficiente para configurar una exportación de servicios, siendo indispensable que el aprovechamiento efectivo del servicio ocurra fuera del territorio costarricense.

Este criterio resulta consistente con lo análisis efectuados por esta Dirección General en otros supuestos, como el resuelto mediante el oficio MH-DGT-CONS-119-0042-2025, en el



cual se examinó un escenario en el que los servicios fueron prestados, utilizados y consumidos íntegramente en el exterior, concluyéndose que, en tales circunstancias, no se configuraba consumo en el territorio nacional y, por ende, no resultaba aplicable el Impuesto al Valor Agregado ni el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. No obstante, dicho supuesto fáctico difiere del analizado en la presente consulta, en la medida en que los servicios objeto de análisis generan efectos económicos y se aprovechan en el territorio nacional.

Por su parte, la Resolución MH-DGT-RES-0017-2023 delimita los supuestos específicos de servicios logísticos directamente vinculados a operaciones físicas de exportación que califican como exentos, con fundamento en el artículo 8 inciso 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el artículo 11 de su Reglamento.

En el caso concreto, el servicio prestado por la consultante consiste en la operación de una plataforma digital que permite a vendedores no domiciliados acceder al mercado costarricense y concretar transacciones cuyos efectos económicos se materializan en dicho territorio, siendo que la entrega de los bienes ocurre en Costa Rica.

En este contexto, el valor económico del servicio radica en permitir al vendedor no domiciliado el acceso y participación en el mercado costarricense, por lo que el aprovechamiento efectivo del servicio se materializa en dicho territorio, independientemente de la ubicación del destinatario contractual.

En consecuencia, aun cuando el destinatario contractual del servicio sea un sujeto no domiciliado, no se cumple el requisito de que el uso o consumo ocurra en el exterior, por lo que no resulta procedente calificar la operación como exportación de servicios.

Por lo tanto, el servicio de intermediación digital prestado por la consultante debe considerarse realizado en el territorio nacional para efectos del IVA, por lo que la comisión percibida se encuentra sujeta al IVA, al configurarse el hecho generador en el territorio nacional conforme a la normativa vigente.

II. Sobre la retención del IVA en los pagos procesados



Corresponde analizar la procedencia de la retención del IVA por parte de las entidades financieras que procesan los pagos efectuados mediante tarjetas u otros medios electrónicos, cuando dichos pagos corresponden a transacciones canalizadas a través del marketplace operado por la consultante.

El artículo 29 de la LIVA establece que las entidades adquirentes deberán actuar como agentes de retención respecto de los ingresos propios del afiliado al sistema de pagos, provenientes de ventas de bienes y prestación de servicios gravados, constituyendo dichas retenciones pagos a cuenta del IVA que en definitiva le corresponda liquidar a dicho sujeto.

Asimismo, el artículo 41 del Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que la determinación del porcentaje de retención debe efectuarse en función de la relación existente entre las operaciones gravadas del afiliado y el total de sus operaciones locales, conforme a la información contenida en sus declaraciones del IVA.

En el caso bajo análisis, el monto total procesado en cada transacción incluye principalmente el precio de los bienes comercializados por vendedores no domiciliados, respecto de los cuales la consultante no ostenta la condición de proveedora ni titular del ingreso, actuando únicamente como intermediaria. El único ingreso propio de la consultante está constituido por la comisión percibida por el servicio de intermediación digital.

En este contexto, dado que el monto total procesado incluye recursos administrados por cuenta de terceros que no constituyen ingresos propios del afiliado al sistema de pagos, la retención del IVA debe recaer exclusivamente sobre los ingresos propios derivados de la actividad gravada.

En atención a lo expuesto, esta Dirección General concluye que la retención del IVA no resulta procedente sobre el monto total de las transacciones procesadas a través del marketplace, en la medida en que dicho monto incluye flujos correspondientes a terceros que no constituyen ingresos propios de la consultante.

obstante, la retención del IVA sí resulta procedente y obligatoria respecto de la comisión percibida por la consultante, en tanto constituye un ingreso propio sujeto al impuesto y, por ende, base para la aplicación del mecanismo de retención.

En consecuencia, la aplicación del mecanismo de retención deberá circunscribirse a dicha comisión, por lo que corresponderá al afiliado implementar mecanismos que permitan la identificación, segregación y trazabilidad de este ingreso frente a la entidad adquirente, a efectos de garantizar la correcta determinación de la base sujeta a retención. La ausencia de dichos mecanismos no exime del cumplimiento de la obligación de practicar la retención sobre los ingresos que efectivamente se encuentren sujetos al impuesto.



Se aclara que, en el caso de vendedores domiciliados en el país, las retenciones que correspondan deberán practicarse respecto de dichos sujetos, en su condición de proveedores de los bienes, conforme a las disposiciones aplicables.

III. Sobre la retención del Impuesto sobre la Renta

Corresponde analizar la procedencia de la retención del Impuesto sobre la Renta sobre los montos procesados mediante los mecanismos de pago utilizados por la consultante.

De conformidad con el artículo 1 de la LISR, el hecho generador del impuesto lo constituye la percepción o devengo de rentas provenientes de actividades lucrativas de fuente costarricense. Por su parte, el artículo 5 establece que la renta bruta está conformada por los ingresos o beneficios propios del contribuyente derivados de dichas actividades.

En el caso concreto, la comisión percibida por la consultante constituye un ingreso derivado de la prestación de un servicio de intermediación digital realizado desde Costa Rica y cuyos efectos económicos se verifican en el territorio nacional, por lo que califica como renta de fuente costarricense sujeta al impuesto.

Por el contrario, los montos correspondientes al precio de los bienes comercializados no constituyen rentas atribuibles a la consultante, sino recursos pertenecientes a terceros que esta administra en su condición de intermediaria.

En consecuencia, la aplicación de retenciones sobre la totalidad de los montos procesados implicaría someter a retención sumas que no constituyen rentas gravables propias de la consultante.

En virtud de lo anterior, esta Dirección General concluye que no corresponde la práctica de retenciones del Impuesto sobre la Renta sobre el monto total de las transacciones procesadas.

No obstante, cualquier mecanismo de retención deberá circunscribirse exclusivamente a la comisión percibida por la consultante como ingreso propio, en tanto constituye la única renta gravable atribuible a dicha entidad en el marco del modelo operativo descrito.

Se aclara que, en el caso de vendedores domiciliados en el país, las retenciones que correspondan deberán practicarse a dichos sujetos en su condición de proveedores de los bienes, conforme a las disposiciones vigentes. Asimismo, estos deberán acatar la normativa tributaria aplicable, incluyendo la emisión de comprobantes electrónicos por cada una de las



ventas realizadas, las obligaciones relacionadas con el cobro del IVA y del impuesto sobre las utilidades, así como los deberes formales establecidos en la normativa tributaria.

Asimismo, considerando el modelo de negocios del marketplace de su representada, corresponde señalar que este cumple con las condiciones previstas en el punto 1 del artículo 2.- Definiciones, de la resolución MH-DGT-RES-0025-2024, "Resolución sobre Intercambio Automático de Información respecto de los vendedores que realicen actividades relevantes a través de plataformas digitales". En dicha resolución se define 'Plataforma' como:

"1. Una "Plataforma" significa cualquier software, incluyendo un sitio web o una parte de este y sus aplicaciones, incluyendo aplicaciones móviles, accesibles por los usuarios y que permiten a los vendedores conectarse con otros usuarios para la prestación de Servicios Relevantes o la venta de bienes, directa o indirectamente, a dichos usuarios. Las operaciones de la Plataforma también pueden incluir el cobro y el pago de la Contraprestación en relación con las Actividades relevantes."

No obstante, corresponde al obligado realizar la valoración de su condición como Operador de Plataforma Digital Informante u obligado a comunicar información, o bien determinar si reúne alguna de las tres condiciones previstas para ser considerado como Operador de Plataforma Excluido.

De acuerdo con lo estipulado en el artículo 8.- Registro de Operadores de Plataformas Digitales Informantes de la resolución MH-DGT-RES-0025-2024, se indica en lo que interesa lo siguiente:

"(. . .) cuando un Operador de plataformas digitales determine por su propia cuenta que no está sujeto a reportar, o considere que ha dejado de hacerlo, deberá comunicarlo mediante una solicitud firmada digitalmente por el representante legal, dirigida a la Dirección General de Tributación y enviada al correo electrónico: Info-DPI@hacienda.go.cr

En estos casos, el Operador de Plataforma Digital Informante podrá demostrar que se encuentra dentro de los presupuestos de exclusión establecidos en el artículo 2, apartado C), inciso 4) de esta Resolución, mediante una relación de hechos que evidencie que:

- a) facilita la prestación de Servicios Relevantes o la venta de bienes cuya contraprestación, a nivel de la Plataforma durante el año natural anterior, es inferior a un millón de euros o su equivalente en moneda nacional;*
- b) el modelo de negocio de la Plataforma no permite a los vendedores obtener un beneficio de la contraprestación;*



c) *el modelo de negocio de la Plataforma no cuenta con vendedores reportables.* " El subrayado no corresponde al original.

En consecuencia, para estos efectos, el solicitante deberá poner a disposición de la Administración Tributaria la prueba que, dentro del principio de libertad probatoria, demuestre las causales de exclusión señaladas.

De esta forma queda atendida las consultas planteadas. 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,

MIGUEL ÁNGEL SOLÍS SÁNCHEZ
Director General de Tributación Autoridad Tributaria
Competente Dirección General de Tributación

Elaborado por:	JULIA EDITH VILLAREAL GONZÁLEZ	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