

DGT-1320-2019
San José, 5 de agosto del 2019

Señor
Oscar Valverde Cerros, Presidente
Colegio Profesional de Psicólogos de Costa Rica

Notificaciones: junta@psicologiacr.com / presidente@psicologiacr.com

ASUNTO: Consulta presentada al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el cual solicita respuesta sobre la aplicación del impuesto al valor agregado para los profesionales en psicología y en servicios del Colegio de Profesionales en Psicología.

Estimado señor:

En atención a su oficio N° CPPCR-DE-007-2019 recibido en fecha 10 de junio del año en curso, mediante el cual consulta al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, publicada en el Alcance N° 56 a La Gaceta N° 117 del día 4 de junio de 1971, en la Colección de Leyes y Decretos, Tomo N° 1, página 782 del primer semestre, en adelante Código Tributario; solicita respuesta sobre la aplicación del impuesto al valor agregado para los profesionales en psicología y en los servicios prestados por el Colegio de Profesionales en Psicología; al respecto se le indica lo siguiente:

I.- ANTECEDENTES:

1.-El consultante indica que mediante la Ley N° 6144 del 28 de noviembre de 1977 y sus reformas, se creó el Colegio de Profesionales en Psicología de Costa Rica.

2.- Que el artículo 4 de dicha Ley, dispone que: “(...) Sólo los profesionales inscritos en el Colegio pueden ejercer pública y privadamente la ciencia psicológica”.

3.- Que el Reglamento a la citada Ley, en sus artículos 9, 10 y 11 señala el campo de acción en el ejercicio profesional de la ciencia psicológica, según se transcribe:

“Artículo 9.- Sólo los profesionales inscritos en el Colegio, pueden ejercer, pública y privadamente la ciencia psicológica. Se entiende por ejercicio de la ciencia psicológica la realización de actividades de investigación, diagnóstico, medición, intervención, tratamiento, terapia, evaluación, asesoría en psicología.

Artículo 10.- Para ejercer la docencia psicológica por parte de psicólogos no colegiados con fines de formación profesional o de especialización se requerirá autorización previa y expresa del Colegio sin perjuicio de la que corresponda otorgar a las universidades del país.

Toda institución pública o privada o no universitaria que realice cursos, seminarios, pasantías o cualquier otra actividad en materia psicológica con objetivos de formación profesional o de especialización deberá obtener para ello una autorización previa y expresa del Colegio o de las universidades del país.

Artículo 11.- Los profesionales extranjeros contratados por las universidades costarricenses quedan excluidos de la prohibición señalada en el artículo 9, sin embargo, para que puedan ejercer su profesión fuera de los contratos requerirán cumplir los requisitos de este Reglamento y de la Ley Orgánica.”

4.- Que con el acuerdo de la Junta Directiva N° V-11-18-2007 publicado en La Gaceta N° 140 del 20 de julio del año 2007, se especificaron las funciones que pueden ejecutar los profesionales con el grado de Licenciatura, Máster y Doctorado relativos a las siguientes áreas:

“(…)

- a) Psicología de la Salud Pública o Privada.*
- b) Psicología Clínica.*
- c) Psicología de la Educación.*
- d) Psicología del Deporte.*
- e) Psicología en la Intervención Social y/o Comunitaria.*
- f) Psicología Laboral.*
- g) Psicología en la Mercadotecnia.*
- h) Investigación Psicológica.*
- i) Realizar pericias en Psicología Criminológicas y Forense.*
- j) Neuropsicología.*
- k) Psicología Experimental.*
- l) Pruebas Psicológicas.*
- m) Cualquier otras equivalente a su formación.”*

Dirigir procesos de capacitación y formación, asesoría, investigación, planificación, evaluación, diseño, ejecución y control de planes, programas y estrategias en las áreas mencionadas en el inciso anterior.

Tener bajo su responsabilidad el diseño y ejecución psicodiagnósticas, tratamiento psicoterapéutico, evaluación e intervención en las áreas mencionadas supra citadas.

5.- Que la profesión de Psicología es una ciencia de la salud reconocida por la Ley General de Salud, Ley N° 5395 conforme lo enuncia su artículo 40 relativo a:

“Artículo 40.- Se considerarán profesionales en Ciencias de la Salud quienes ostenten el grado académico de Licenciatura o uno superior en las siguientes especialidades: Farmacia, Medicina, Microbiología Química Clínica, Odontología, Veterinaria, Enfermería, Nutrición y Psicología Clínica.” (El subrayado no es nuestro).

6.- El consultante refiere que las ciencias de la salud son el conjunto de disciplinas que proporcionan los conocimientos y estrategias adecuadas para la promoción de la salud, la prevención y erradicación de las enfermedades, mediante el fortalecimiento de los factores y conductas protectoras, así como el control de los factores y conductas de riesgo, con el objetivo último de asegurar el bienestar personal y colectivo de la sociedad en su conjunto.

Además, que se puede definir como ciencias aplicadas que abordan el uso de la ciencia y la tecnología en la prestación de asistencia sanitaria a los seres humanos, siendo entonces que las ciencias de la salud se organizan en dos vertientes: 1.- El estudio e investigación para la adquisición de conocimientos sobre la salud-enfermedad. 2.-La aplicación de estos conocimientos técnicos.

Que las vertientes citadas, se reúnen para lograr el amplio propósito de: mantener, reponer, mejorar la salud y el bienestar, prevenir, tratar y erradicar enfermedades y comprender mejor los complejos procesos vitales de los organismos animales y humanos relacionados con la vida, la salud y sus alteraciones (enfermedad).

7.- Que, de ello, el consultante, indica que, si bien a nivel de la legislación costarricense solo está incluida la Psicología Clínica, lo cierto es que los miembros del citado colegio son profesionales de la salud.

8.- Que, bajo el entendiendo que la salud mental es, en términos generales, el estado de equilibrio entre una persona y su entorno sociocultural que garantiza su participación laboral, intelectual y de relaciones para alcanzar un bienestar y calidad de vida, reconocida por la Organización Mundial de la Salud (OMS); es que requieren a la luz de la aplicación de la Ley N° 9635 y su Reglamento que se les aclaren las siguientes dudas:

II.- INTERROGANTES EN CONCRETO:

“1.- ¿Están todos los profesionales en Psicología que ejerzan liberalmente en cualquiera de las ramas de la psicología descritas anteriormente sujetos a la tarifa reducida del 4% según el artículo 11 inciso 1.b? o ¿Esta reducción aplica únicamente a los profesionales que ejercen la Psicología Clínica? 2.- ¿Deben los profesionales en Psicología que ejerzan como docentes impartiendo a nivel privado capacitación en materia psicológica cobrar por este servicio la tarifa reducida del 2%, según artículo 11) inciso 2 b)? 3.-En la aplicación de esta Ley debemos nosotros fungir como agentes retenedores del impuesto de ventas de la siguiente forma: a.- ¿Los servicios de capacitación que brindan a sus agremiados están sujetos a la tarifa reducida del 2%, al amparo del artículo 11 inciso 2.b) y según se detalla en el borrador del reglamento artículo 38, inciso 2.b? b.- ¿Debe el colegio cobrar el 13% al amparo del artículo 10 en todos los servicios, así sea que estos se consuman digitalmente?”

III.- CRITERIO DEL CONSULTANTE:

El consultante indica que visto el “borrador” del Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en lo que interesa se tiene que:

*“(...) 62) Servicios de salud privada con tarifa reducida del 4%. Servicios personales prestados por Centros de Salud o **profesionales en ciencias de la salud**, debidamente autorizados, que realizan actividades generales o especializadas en la promoción de la salud, prevención, atención, recuperación o rehabilitación de la enfermedad, ya sea en establecimientos, unidades móviles o lugares autorizados temporalmente para dicho fin. La atención puede ser ofrecida de forma ambulatoria o con hospitalización.”*

*“(...) Artículo 38) b) Servicios de salud privada. Para la aplicación de la tarifa reducida del 4% (cuatro por ciento) del impuesto en los servicios de salud pública, serán aplicables las siguientes disposiciones: Se establece como objeto del impuesto al servicio de salud privado que preste un centro de salud o un **profesional en Ciencias de la Salud**. Los centros de salud privados deben ser autorizados por el Ministerio de Salud, órgano rector en materia de salud pública. Asimismo, los profesionales en ciencias de la salud que presten servicios médicos privados deben estar incorporados al colegio profesional respectivo.”*

El consultante indica que de lo anterior se desprende que, se está refiriendo únicamente a los profesionales en medicina, pero que pese a ello se manifestó, los profesionales en psicología son “Profesionales en Ciencias de la Salud”.

Asimismo, el consultante indica que como institución que regula el ejercicio profesional, el colegio brinda otros servicios a sus agremiados los siguientes referidos a la emisión de certificaciones, la venta de material para trabajo como pruebas de idoneidad mental, pruebas psicológicas (estas se deben llenar en línea) y en algunos casos la venta de material promocional y también servicio de capacitación. Por lo que, visto el borrador de reglamento a Ley del Impuesto al Valor Agregado se tiene que:

“(...) 43) Prestación de servicios. Es el segundo componente del hecho generador del impuesto y se define por exclusión, por lo que es toda aquella operación que no sea considerada venta o importación de bienes tangibles, salvo las excepciones previstas por la Ley. (...) 59) Servicios digitales. Para efectos de la Ley y su Reglamento, se consideran servicios digitales, cualquiera que sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red de internet, plataformas digitales, u otra red a través de la que se presten servicios intangibles que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima.”

IV.- CRITERIO DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL:

Una vez examinados los hechos indicados en el escrito de la presente solicitud y después de efectuado un análisis de la gestión presentada, esta Dirección General considera que:

La Ley No. 9635 de 3 de diciembre, publicada en el Alcance No. 202 a La Gaceta No. 225 del 4 de diciembre, ambos de 2018, denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”; **en adelante Ley No. 9635**, dispuso en el Título I respecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sus artículos 1, 2 e inciso 3) del artículo 3, **en adelante LIVA**, así como en los artículos 2 inciso 2); 3 inciso 2) y 6 todos del Reglamento a la LIVA; Decreto Ejecutivo No. 41779 de fecha 7 de junio; publicado en el Alcance No. 129 a La Gaceta No. 108 de fecha 11 de junio, ambos del presente año; **en adelante RLIVA**; que se establece un impuesto sobre el valor agregado en la prestación de servicios y cuando éstos sean prestados por un contribuyente en el territorio nacional.

Además; la anterior normativa indica que el hecho generador de dicho impuesto ocurre especialmente en la prestación de servicios en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, según el acto que se realice primero. Tratándose de los servicios prestados al Estado, el impuesto se devengará en el momento que se percibe el pago.

En concordancia con la normativa citada, se tiene que los artículos 13 de LIVA y 17 del RLIVA, indican que la base imponible en la prestación de los servicios; se determina sobre el precio neto de venta, donde según el artículo 22 del RLIVA corresponde a una tarifa general del 13% del IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del LIVA.

Ahora bien, la Ley No. 9635, dispuso en el Título I, sobre la LIVA, en el inciso b), aparte 1), del artículo 11; una tarifa reducida del cuatro por ciento (4%) para: “(...) *b. Los servicios de salud privados prestados por centros de salud autorizados, o profesionales en ciencias de la salud autorizados. Los profesionales en ciencias de la salud deberán, además, encontrarse incorporados en el colegio profesional respectivo*”.

En igual sentido, se tiene el inciso b) aparte 1) del artículo 23 del RLIVA, en el cual se indica que: “(...) ***b. Servicios de salud humana privados. Se consideran servicios de salud humana privados, los servicios personales prestados por centros de salud o profesionales en ciencias de la salud, debidamente autorizados, que realizan actividades generales o especializadas en la promoción de la salud humana, prevención, atención, recuperación o rehabilitación de la enfermedad, ya sea en establecimientos, unidades móviles o lugares autorizados temporalmente para dicho fin.*** La atención puede ser ofrecida de forma ambulatoria o con hospitalización. La aplicación de la tarifa reducida establecida en la Ley para estos casos alcanza a los casos de cirugía estética, así como los servicios prestados en farmacias, tales como toma de presión sanguínea, temperatura, inyectables, pesaje y medida corporal. De igual manera se incluyen los servicios de laboratorios clínicos privados. El contribuyente debe emitir el comprobante electrónico autorizado por la Administración Tributaria, debiendo detallar en forma separada los servicios de salud brindados al paciente y otros servicios prestados ajenos al servicio de salud, el importe de las tarifas del impuesto que correspondan, así como el monto total facturado, independientemente de la forma de pago en que este se realice. Para efectos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 28 de la Ley, es obligatorio que el comprobante indique si el pago se

realizó con tarjeta. Cuando el servicio de salud preste otros servicios o bienes distintos al servicio de salud, tales como el de restaurante, el alojamiento de acompañantes del paciente e internet, estos se registrarán por las tarifas establecidas en los artículos 10 y 11 de la Ley, según corresponda.” (El subrayado y negrita es propio).

Asimismo, en dicho Título I, de la LIVA, inciso b), aparte 2), del artículo 11; en igual sentido dispuso una tarifa reducida del dos por ciento (2%) para: “(...) Los servicios de educación privada.”

En ese sentido, se tiene el inciso c) apartado 2) del artículo 23 del RLIVA, en el cual se indica que:

“(...) c. Los servicios de educación privada. Con carácter general, comprende aquellos servicios de educación privada no exentos que se establecen en los incisos f) y g) numeral 6) del artículo 11 de este Reglamento. En particular, están sujetos a la tarifa del 2% los servicios de educación que no requieren para su prestación de la autorización del Ministerio de Educación Pública, del Consejo Nacional de Enseñanza Superior Universitaria Privada (CONESUP) o ente público competente en la materia educativa, y que implica un proceso no sistematizado en el que las personas adquieren y acumulan conocimientos, capacidades y actitudes. Entre ellos, la prestación de servicios cuyo fin sea la constante actualización de los agremiados de los colegios profesionales, así como la prestación de servicios de docencia a modo de lecciones particulares o grupales. No constituyen servicios de educación, cualquier práctica deportiva o de esoterismo.”

Asimismo, la Ley No. 7092 denominada Ley del Impuesto sobre la Renta de fecha 21 de abril de 1988, **en adelante LISR**, publicada en La Gaceta No. 96 del 19 de mayo de 1988 en la Colección de leyes y decretos: Año: 1988, Semestre: Tomo: 1, en su artículo 1, dispone que se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.

De ello, 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.

Por lo que se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley.

También, a efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto sobre las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.

Respecto de los Colegios Profesionales, mediante el oficio No. DGT-557-2018 de fecha 4 de junio de 2018, esta Dirección General, sobre el tema indicó en lo conducente que:

“...es sabido que los Colegios Profesionales realizan tanto actividades que no se encuentran gravadas con el impuesto sobre la renta, como es el caso de las cuotas de colegiatura, así como otras actividades de carácter secundario, las cuales sí se encuentran gravadas con dicho impuesto, como por ejemplo: cobro de la entrada a la finca de recreación, alquiler de espacios del colegio para actividades en general, cobrar comisión por la venta de pólizas de vida a los colegiados y cobrar una cuota por el servicio de uso de gimnasio a los familiares de los colegiados.(...)”

Ahora bien, atendiendo cada una de las interrogantes en el mismo orden que fueron planteadas, esta Dirección estima que:

Respecto de la **primera interrogante** acerca de que si están todos los profesionales en Psicología que ejerzan liberalmente en cualquiera de las ramas de la psicología descritas anteriormente, sujetos a la tarifa reducida del 4% según el artículo 11 inciso 1.b) o esa reducción aplica únicamente a los profesionales que ejercen la psicología clínica; al respecto se tiene que, conforme indica la LIVA y RLIVA aplica la tarifa reducida en cuestión para aquellos profesionales en la ciencia de la salud debidamente incorporados al colegio profesional respectivo y que realicen actividades en la promoción de la salud humana relativa a la “prevención, atención, recuperación o rehabilitación de la enfermedad”.

Por lo que si bien, conforme lo indica el consultante hay diversas especialidades dentro de la psicología como las mencionadas supra, lo cierto es que, de la redacción de la norma se desprende que la intención del legislador fue que los profesionales en la ciencia de la salud gocen de una tarifa reducida del cuatro por ciento (4%) en la prestación de sus servicios profesionales en ciencias de la salud en el tanto como requisito se encuentren debidamente incorporados al colegio profesional respectivo.

En este mismo sentido, el propio consultante refiere que el acuerdo de la Junta Directiva N° V-11-18-2007 publicado en La Gaceta N° 140 del 20 de julio del año 2007, en el que se reconocieron las funciones que pueden ejecutar los profesionales relativos a diversas áreas en la psicología, incluyendo la psicología clínica.

De ello, ha sido conteste la jurisprudencia de la Sala Constitucional¹ y de la Procuraduría General de la República², en el sentido de que los colegios profesionales son entidades públicas no estatales

¹ Ver resolución N.º 5483-95 de las 09:33 horas del 6 de octubre de 1995). (Reiterado -entre otros- en los votos números 2005-11048 de las 14:38 horas del 19 de agosto, y 2005-05023 de las 13:36 horas del 29 de abril, ambos del 2005.)

² Ver criterios: O.J.-015- 96 de 17 de abril de 1996, Dictamen No. C-127-97 de 11 de julio de 1997. En similar sentido los dictámenes números C-167-2000 del 28 de julio del 2000, C-282-2000 del 13 de noviembre del 2000, C-087-2003 del 27 de marzo del 2003, C-252-2005 del 11 de julio del 2005 y C-065-2006 del 17 de febrero de 2006

que atendiendo sus facultades pueden por medio de su propia organización interna (funcionamiento de los órganos superiores: asambleas generales y consejo o junta directiva), así como estatutos o reglamentos; ejercer la competencia para disponer las materias que suponen el control de la actividad de los miembros y en general en el marco jurídico que regula la actividad.

De ahí que, visto el acuerdo de la Junta Directiva del Colegio consultante, en el cual ha reconocido que en el ejercicio de la profesión de la psicología se encuentran diversas áreas y/o especialidades y atendiendo que dicho ente público no estatal, es el titular de ejercer las potestades administrativas; sean éstas de policía, disciplinarias, normativas, entre otros; esta Dirección considera que al amparo del principio de inderogabilidad singular de la norma; no puede hacer una distinción respecto de la aplicación del artículo en estudio; y en virtud de ello se tiene que los profesionales en psicología que según sus especialidades realicen actividades en la promoción de la salud humana relativa a la prevención, atención, recuperación o rehabilitación de la enfermedad y en el tanto se encuentren debidamente incorporados en el colegio profesional de psicólogos; se les ha de reconocer la aplicación de una tarifa reducida del cuatro por ciento (4%) en la prestación de sus servicios profesionales personales.

Respecto de la **segunda interrogante** acerca de que, si deben los profesionales en Psicología que ejerzan como docentes impartiendo a nivel privado capacitación en materia psicológica cobrar por este servicio la tarifa reducida del 2%, según artículo 11, aparte 2 inciso b); al respecto esta Dirección estima que lleva razón el consultante, toda vez que conforme lo dispone el inciso b), aparte 2), del artículo 11 del LIVA e inciso c) apartado 2) del artículo 23 del RLIVA, se tiene que se establece una tarifa reducida del dos por ciento (2%) en la prestación de servicios de docencia a modo de lecciones particulares o grupales.

Respecto de la **tercera interrogante** acerca de que, si el consultante debe fungir como “agente retenedor” del impuesto al valor agregado en los servicios de capacitación que brinda a sus agremiados al amparo del artículo 11, aparte 2 inciso b) y normativa reglamentaria, así como si debe el colegio cobrar el 13% del IVA al amparo del artículo 10 de la LIVA en todos los servicios, así sea que estos se consuman digitalmente; al respecto tal y como lo enuncia el propio consultante, efectivamente debe aplicar la tarifa reducida del dos por ciento (2%) según lo dispone el inciso c) del apartado 2) del artículo 23 del RLIVA supracitado, para cuando preste servicios de actualización a sus agremiados y en virtud de ello debe enterar al fisco del IVA cobrado a sus agremiados, como contribuyente, lo cual al amparo del artículo 27 de LIVA el consultante debe; entre otras obligaciones liquidar y pagar impuesto respectivo, según se indica en lo que interesa el citado artículo:

“(…) Liquidación y pago: Los contribuyentes citados en el artículo 4 de esta ley deben liquidar el impuesto a más tardar el decimoquinto día natural de cada mes, mediante declaración jurada de las ventas de bienes o prestación de servicios correspondientes al mes anterior. En el momento de presentarla, debe pagarse el impuesto respectivo. La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando no se pague el impuesto o cuando la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal represente un saldo en favor del contribuyente.”

Asimismo, es menester indicar al consultante que el artículo 7 de LIVA expresamente dispone que:

“En todos los casos los contribuyentes están obligados a extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en las ventas de bienes o por los servicios prestados. En esos documentos, deben consignar su número de inscripción y anotar, por separado, el precio de venta, el impuesto correspondiente y los demás datos que se establezcan en el reglamento de esta ley. (...)”.

Finalmente, respecto de que, si debe el consultante cobrar el 13% del IVA al amparo del artículo 10 de la LIVA en todos los servicios, así sea que estos se consuman digitalmente, se tiene que de conformidad con los artículos 1, 2 y 3 de la LIVA, en el cual se constituye el marco jurídico que determina el objeto, ámbito de aplicación y hecho generador del IVA y por ello; se grava el valor agregado en la venta de bienes y la prestación de servicios realizados en el territorio de la República, así como lo dispuesto en el artículo 2, 3, 4 de su Reglamento y en concordancia con el artículo 8 de la LIVA y artículo 11 del RLIVA; en el cual se enuncia las exenciones al IVA; se desprende que en aquellos servicios que la normativa no haya comprendido dentro de ningún presupuesto normativo en el cual se pueda aplicar un beneficio fiscal de exención, efectivamente deberá aplicar la tarifa del 13% IVA aún y cuando tales, sean prestados de forma digital.

De esta forma se atiende su solicitud.

Atentamente,

Carlos Vargas Durán
Director General de Tributación

MBenavides/FLedezma
cc. Dirección General, Expediente

