

**DGT-1145-2020**  
San José, 23 de setiembre 2020

Señor  
Jorge Mario Rodríguez Zúñiga  
Director General  
FONAFIFO  
Presente

Notificaciones:  
Correo electrónico:  
[juntadirectiva@ctcr.cr](mailto:juntadirectiva@ctcr.cr)

**ASUNTO: Consulta sobre el Programa de Pago por Servicios Ambientales (PPSA) de FONAFIFO**

Estimado señor:

En atención a la consulta realizada mediante escrito DG-OF-105-2019, presentada ante esta Dirección General el 7 de agosto de 2019, sobre la aplicación del Título I de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N°9635 de 3 de diciembre de 2018, en relación con los servicios ambientales que ofrece el programa de pagos de FONAFIFO, se brinda respuesta en los términos del presente oficio.

**I. CONSULTAS CONCRETAS**

1. *“Si a la luz de dicha normativa debe FONAFIFO pagar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los pagos a los beneficiarios del Programa de Pago por Servicios Ambientales (PPSA)*
2. *Si debe FONAFIFO solicitar factura electrónica a los beneficiarios del Programa cuando cancela dichos montos.”*

**II. CRITERIO DEL CONSULTANTE**

Manifiesta que siendo que el programa de pago por servicios ambientales es un incentivo, el IVA no debe pagarse, toda vez que no estamos frente a una actividad de corte mercantil, ni los beneficiarios sostienen una habitualidad al incorporar sus fincas al programa y tampoco se trata de una contratación como las que prevé la normativa, por lo que el reconocimiento por los beneficios ambientales generados por los bosques o plantaciones forestales no podría considerarse un hecho generador, inmerso en los supuestos del artículo segundo de la Ley N°9635. A tal efecto, adjunta el criterio emitido por la Dirección Jurídica de dicho ente, de fecha 6 de agosto de 2019, en el que esa Dirección expone a grandes rasgos que el pago del IVA, según el objeto del impuesto y el hecho generador no se configura en el caso bajo estudio.

Agrega dicho informe que la Ley Forestal N°7575, en el artículo 46 crea el Fondo Nacional de Financiamiento Forestal que pretende financiar a los pequeños y medianos productores, mediante créditos u otros mecanismos de fomento del manejo del bosque y captar financiamiento para el pago de los servicios ambientales en los bosques, para fortalecer los recursos naturales.

Indica esa Dirección que la misma ley (artículo 3 inciso k) define los servicios ambientales como *“Los que brindan el bosque y las plantaciones forestales que inciden directamente en la protección y el mejoramiento del medio ambiente. Son los siguientes: mitigación de emisiones de gases de efecto invernadero (fijación, reducción, secuestro, almacenamiento, absorción), protección del agua para uso rural, urbano o hidroeléctrico, protección y conservación y conservación de la biodiversidad ... y uso sostenible científico y farmacéutico investigación y mejoramiento genético y belleza escénica natural para fines turísticos y científicos.”*

Agrega que, ya la Procuraduría General de la República se había pronunciado en relación con este tema, señalando: *“El pago por servicios ambientales constituye un incentivo aplicado por FONAFIFO, en tanto instrumento extraordinario o atractivo económico que el mercado no ofrecía al propietario del bosque o plantaciones forestales para alentar su ingreso al programa y el ejercicio de actividades en él propuestas conducentes a fomentar la permanencia de la cobertura forestal, recuperación de las áreas desprovistas de éstas y manejo sostenible. La intervención del Estado es manifiesta: crea el sistema o incentivo por ley ordinaria, le asigna recursos y canaliza su administración por medio de un órgano público (FONAFIFO), para respaldar las actividades antedichas, colocándolas en una situación más favorable de la que resultaría de la libre dinámica de las relaciones económicas del sector forestal, en atención al interés público que satisfacen. ... (vid, sobre este incentivo el voto 04744-99 de la Sala Constitucional (...))”* (C-038-2002, Barahona José Joaquín).

Manifiesta que tales fondos, según el numeral 47 de dicha Ley, está compuesto por aportes del Estado (a través del MINAE), mediante presupuestos ordinarios y extraordinarios de la República, donaciones y créditos que reciba de organismos nacionales e internacionales, así como la captación de recursos mediante la emisión y colocación de títulos de crédito, recursos provenientes de la conversión de la deuda externa y el pago de los servicios ambientales que, por su gestión, realizan organizaciones privadas o públicas, nacionales o internacionales, recursos provenientes de la recuperación de préstamos, de la captación de inversiones transitorias, el 40% de los ingresos provenientes del impuesto a la madera, las emisiones de bonos forestales que permiten pagar todo tipo de impuestos, menos el forestal y un tercio de los montos recaudados por el consumo de los hidrocarburos y los combustibles (según la ley N° 8114). De esos recursos se destina un 3.5% exclusivamente para el pago de servicios ambientales.

Desde el punto de vista operativo, cada año, el Ministerio de Ambiente y Energía, emite una resolución en la que establece la cantidad de hectáreas a financiar por actividad del programa de pago por servicios ambientales, el monto a pagar con base en los recursos asignados en el Presupuesto Nacional y aprobados por la Contraloría General de la República.

Concluye dicho criterio técnico diciendo que el programa de pago por servicios ambientales, se enmarca en la disposición contenida en el artículo 9 inciso 11, del Título I, de la Ley N° 9635, que establece como no sujeto al pago del IVA: *“La entrega de dinero a título de contraprestación o pago. Ello en razón de que el dinero que FONAFIFO entrega a los propietarios de bosques o plantaciones, se efectúa como una contraprestación económica por parte del Estado por el beneficio que éstos ecosistemas aportan al ambiente.”*

### III. CRITERIO DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL

Una vez examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de la normativa que rige la materia, esta Dirección General le manifiesta que dado que los dineros que se le otorgan a los beneficiarios del Fondo son contribuciones del Estado y de otras instituciones u organismos nacionales e internacionales que pretenden un beneficio común, a través de la conservación de los recursos naturales, dichos dineros no están sujetos al IVA, según las consideraciones legales que se exponen de seguido.

Con la promulgación de la Ley N°9635 del 3 de diciembre de 2018, publicada en el Alcance Digital de la Gaceta N°202 del 04 de diciembre de 2018, denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, mediante el Título I se reforma de manera integral la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, Ley N°6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas y se migra, a un nuevo marco normativo, denominado Ley del Impuesto al Valor Agregado -en adelante LIVA-, el cual se encuentra regulado en el artículo 1° de dicha Ley.

Este nuevo marco regulador grava como regla general la totalidad de bienes y servicios, con las excepciones establecidas en la misma ley, visualizadas como exenciones o no sujeciones del impuesto de referencia; el hecho generador establecido ocurre precisamente por la realización en forma habitual, de una actividad económica, por alguno de los contribuyentes citados en el artículo 4 de dicha ley, entendiéndose por habitualidad la actividad a la que se dedica una persona, con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente.

Visto lo anterior, resulta fundamental entender en qué consisten los fondos forestales administrados por FONAFIFO. En tal sentido, existe pronunciamiento de la Procuraduría General de la República, que en cuanto al tema expresó:

#### *“II.1) JUSTIFICACIÓN*

*El pago de servicios ambientales configura un aspecto innovador de la Ley Forestal N° 7575 de 13 de febrero de 1996. Se armoniza con el aumento en la toma de conciencia sobre el papel de los recursos forestales (bosques y plantaciones) para el equilibrio ecológico y la revalorización de las funciones que cumplen como surtidores de importantes servicios ambientales para el país y la humanidad en general; no sólo como simples productores de madera. Denota un cambio del concepto tradicional de incentivo por un esquema sostenible de la actividad forestal, en lo ambiental y en lo económico, como alternativa novedosa de financiamiento, sin irrogar grandes sacrificios al erario público.*

*Se trata de una concepción integradora del bosque, bajo un nuevo significado, como un ecosistema protector y regulador del régimen hídrico, los suelos, la biodiversidad, con gran potencial ecoturístico, medio útil para purificar la atmósfera mediante la fijación de gases de efecto invernadero, y fuente de ingresos para el país (expediente del proyecto de ley; f. 3781, 3786 y 3787).*

*Se genera así un flujo financiero y de servicios entre los propietarios de bosque o plantaciones forestales y sus beneficiarios o personas e instituciones contribuyentes, por intermedio del FONAFIFO, el que ha de velar por la correcta utilización de los recursos captados. En la priorización de las áreas a comprender en el programa, montos a pagar por hectárea, evaluación de proyectos y preparación de contratos individuales, aprobación y*

*control de los planes de manejo, intervienen las distintas Áreas de Conservación del SINAC (Administración Forestal del Estado), a través de las oficinas Regionales o Subregionales. (...)*

### **II.3) CONCEPTO**

*El pago de servicios ambientales es un mecanismo financiero, que pretende ser autosuficiente, para retribuir a los dueños de bosques y plantaciones forestales los beneficios ambientales que estos proporcionan a la colectividad y refluyen directamente en la protección o mejora del medio. Conlleva una internalización de los costos de mantenimiento del bosque para producir tales beneficios. Aunque estos pueden originarse de los diferentes elementos de la naturaleza, la predominancia de los que se reconocen obedece al papel vital que cumplen para la especie humana.”<sup>1</sup>*

De manera que dichos fondos son contribuciones del Estado y de otras instituciones u organismos nacionales e internacionales que pretenden un beneficio común, cual es la mejora del medio ambiente, a través de la conservación de los recursos naturales y la retribución a los dueños de los bosques y las plantaciones forestales de recursos para continuar con la sostenibilidad y manteniendo del bosque (entre ellos se cita la mitigación de las emisiones GHG, los servicios hidrológicos, la previsión de agua potable para consumo humano, la irrigación y la producción de energía; la conservación de la biodiversidad y el suministro de belleza escénica para la recreación y servicios de ecoturismo).

Esta naturaleza debe contraponerse con el objeto del impuesto y el hecho generador del IVA, que implican la realización de una actividad económica con ánimo mercantil, realizada en forma habitual, de forma pública, continua o frecuente, por alguno de los contribuyentes citados en el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, situación que no se cumple en el caso de FONAFIFO, dado que dicho organismo recibe fondos que pretenden cubrir los costos que representan el mantenimiento de los bosques, en procura del mejoramiento del medio ambiente. La Ley de creación de FONAFIFO no estableció que ese organismo se dedicaría a la realización de una actividad económica ni se establece que venda servicios gravados, por lo que se considera que los fondos de este organismo no están sujetos al IVA.

Con base en lo anterior, a continuación, se da respuesta puntual a cada una de las consultas:

*“Si a la luz de dicha normativa debe FONAFIFO pagar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los pagos a los beneficiarios del Programa de Pago por Servicios Ambientales (PPSA)*

No, el Fondo Nacional de Financiamiento Forestal no debe pagar el Impuesto al Valor Agregado, por cuanto, tal como se indicó es un Fondo creado por ley para coadyuvar al mantenimiento de los bosques y las plantaciones forestales y no constituye en sí mismo una actividad económica, de tipo mercantil.

*“Si debe FONAFIFO solicitar factura electrónica a los beneficiarios del Programa cuando cancela dichos montos.”*

<sup>1</sup> Procuraduría General de la República, Dictamen N° C-038-2002 de 11 de febrero de 2002.

No. Los beneficiarios de dicho fondo no deben emitir factura electrónica por los dineros recibidos. Ello por cuanto, son beneficiarios de una contraprestación dineraria que no está sujeta a dicho impuesto, tal como se establece en el artículo 9 de la LIVA.

Quedan de esta manera, evacuadas las consultas realizadas.

Cordialmente,

Juan Carlos Gómez Sanchez  
Director General de Tributación a.i.

SCalvoS / ACalderón

C/: Dirección General de Tributación, Subdirección de Digesto Tributario, expediente, archivo, consecutivo.

