



MH-DGT-CONS -119-0046-2025
San José, 31 de julio de 2025

Señor[...]
Representante legal
[...] S.A.
Notificaciones:[...]@[...].com

Asunto: Respuesta a consulta presentada al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Estimado señor:

En atención a su escrito N° G-001-2025 recibido el 25 de abril del presente año, mediante el cual con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), consulta acerca del tratamiento tributario sobre las remesas al exterior para con los servicios de software que su representada paga a empresa en España, al respecto se le indica:

I.- Cuadro fáctico:

El consultante indica que su representada es una empresa PYME que se dedica al desarrollo de software personalizado y especializado.



Manifiesta que ha subcontratado los servicios profesionales informáticos a una empresa española llamada Play Digital Training & Consulting Services SL, (PLAY) la cual desarrolla el proyecto de servicios informáticos de forma virtual y no tiene establecimiento permanente en Costa Rica.

II.- Consultas concretas:

El consultante como interrogantes plantea:

“(...) ¿Cuál es la tarifa de remesas al exterior aplicable en este caso por existir el Convenio entre el Reino de España y la República de Costa Rica? ¿Sería un 10% de impuestos de remesas al exterior? ¿sería un 0% de remesas? (...) ¿cuál es la casilla correcta para reportar esta retención de remesas al exterior en el caso de que efectivamente la tasa sea de un 10% en el D 103 v-2?” III.- Criterio del consultante:

El consultante señala respecto de la primera interrogante que le es aplicable los artículos 1, 12 y 14 del “Convenio entre el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”, (CONVENIO) ley N° 8888, así como la tarifa aplicable del 10% del impuesto de remesas al exterior (IRE) y no en un 25%.

De ahí que, el consultante respalda su criterio citando el oficio N° DGT-1368-2021 de fecha 30 de noviembre de 2021 de esta dependencia señalando que, si el consultante lograba demostrar y cumplir con los requisitos para la aplicación del Convenio España dicho pago se considera un servicio profesional, regido por lo establecido en el artículo 14 del citado convenio con una tarifa del 10%.



Acerca de la segunda interrogante, el consultante considera que, el formulario D 103 2, no tiene una casilla específica para las retenciones de renta de servicios profesionales al 10%, por lo que debe usar la casilla número 37 del formulario D.103 V2 que se llama: “Salarios, Jubilaciones y otros 10 %; al indicar que “Otros”, podría darse a entenderse que refiere a: “Otras retenciones de otros conceptos” que también sean del 10%, a pesar de no tener relación laboral y de tratarse de un concepto completamente diferente al ser servicios profesionales informáticos.

IV. -Criterio de la Dirección General:

Examinados los hechos indicados en el escrito de consulta, así como después de efectuado un análisis de la información suministrada y atendiendo la solicitud presentada por el consultante, esta dependencia considera de previo reiterar en lo conducente lo expuesto en el oficio citado por el propio consultante y en virtud de ello, señalar:

El Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), establece la regulación del IRE, el cual grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior, definiendo así en el artículo 53 de la misma ley que, el hecho generador ocurre cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, se acredite o se ponga a disposición de la persona domiciliada en el exterior; dicho criterio es reforzado en el artículo 90 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLSR), que indica lo siguiente:

“ARTICULO 90.- Hecho generador. Se entiende ocurrido el hecho generador cuando la renta de fuente costarricense se pague, acredite o se ponga a disposición de personas no domiciliadas en el país, el acto que se realice primero.”



Asimismo, el artículo 6o de la LISR es claro en indicar la forma de la liquidación y pago del impuesto, y además en mencionar que los agentes de retención o de percepción o los representantes de los contribuyentes son solidariamente responsables del pago del impuesto y de los recargos, multas e intereses que corresponda; criterio que es reforzado con lo establecido en el artículo 94 del RLISR.

Sobre la tarifa del impuesto el artículo 59 en lo que interesa señala.

“Artículo 59.-Tarifas. (...) c) Por los honorarios, las comisiones, las dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia, se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%). (...)”

De conformidad con la normativa citada, son contribuyentes del IRE, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que reciben rentas o ingresos de fuente costarricense; sin embargo, las entidades domiciliadas en Costa Rica, encargadas de efectuar la remesa, acreditar o transferir las rentas al beneficiario domiciliado en el exterior, son agentes de retención, encargados de realizar la retención y pago del impuesto y tienen la responsabilidad solidaria ante las obligaciones tributarias establecidas en la Ley y su reglamento.

Acerca de la aplicación de alguna norma del CONVENIO, siempre debe contarse con los documentos de respaldo que le permita al consultante aplicar el mismo y definir las rentas obtenidas por la compañía con residencia fiscal en España, que tenga derecho a los beneficios del CONVENIO, y que se deriven de servicios profesionales pueden someterse a imposición en Costa Rica, para ello, es deber del obligado tributario realizar su propio análisis determinando los siguientes tres aspectos:



a) En primer paso, debe analizar la existencia de una doble imposición, o sea, para la aplicación de este tipo de convenios es necesario que previamente se haya determinado que se trate “del mismo hecho generador, mismo contribuyente, y mismo período.”. Este aspecto es conocido como doble imposición jurídica internacional, la cual implica la existencia de un conflicto de tributación entre distintas jurisdicciones, por lo que se grava en dos o más Estados la misma manifestación de riqueza, dos o más veces.

Doctrinariamente, se han establecido los siguientes criterios para verificar la existencia de doble imposición jurídica:

- 1) **Aplicación de impuestos comparables:** En este punto es necesario determinar que el ingreso se encuentra sujeto al mismo impuesto o equiparable a él.
- 2) **Concurso de potestades tributarias de dos o más Estados:** Se debe determinar qué tanto, el ordenamiento jurídico costarricense como el del otro país, otorgan a cada uno la potestad de gravar, uno en su condición de estado de la fuente (donde se genera el ingreso) y otro como estado de residencia (el país donde reside el sujeto).
- 3) **Identidad subjetiva:** De acuerdo con la doctrina internacional, la identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo se refiere a que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.
- 4) **Identidad en el presupuesto de hecho:** Este elemento se configuraría en el tanto los ordenamientos jurídicos de ambos países, señale que el hecho generador de ambos tributos es la generación de rentas o utilidades.
- 5) **Mismo período de impuesto:** Debe verificarse que el pago del impuesto costarricense se dé dentro del período del impuesto al que se aplique el impuesto en el otro país.



Lo anterior resulta relevante dado que los convenios para evitar la doble imposición solamente son aplicables ante la existencia de doble imposición jurídica internacional, por lo que estos instrumentos no cubren aquellos supuestos en que existe doble imposición económica.

Asimismo, debe indicarse que la aplicación de los convenios en la práctica no es automática, pues si así lo fuera podría estarse generando situaciones de doble no imposición.

b) Como segundo paso, una vez verificada la existencia de la doble imposición jurídica internacional, debe realizar el análisis de los artículos 1 y 4 del convenio, ya que de conformidad con el artículo 1, este se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

La determinación de la residencia debe realizarse a partir de la constatación de los supuestos que se consignan en el artículo 4 y ante el presupuesto que quien se aplique el CONVENIO se encuentra sujeto al pago de impuestos en la jurisdicción de la cual es residente fiscal, es decir que la persona se encuentra sujeta a imposición.

Para efectos probatorios, debe aportarse el certificado de residencia fiscal que demuestra la residencia fiscal en el extranjero de la persona que alega la aplicación del convenio; y para ello, debe la Administración Tributaria verificar que el documento efectivamente es un certificado de esta naturaleza.

Es relevante señalar que, la responsabilidad de la verificación de que quien pretenda la aplicación del CONVENIO recae sobre el agente de retención[1], a quien se le



reitera, deberá solicitar y mantener en el respaldo de su contabilidad, el correspondiente certificado de residencia fiscal, lo que constituye prueba indispensable para constatar el derecho a la aplicación del CONVENIO en los términos indicados en los artículos 1 y 4 del Convenio.

c) En tercer paso, el consultante debe definir la actividad que realiza la persona contratada en Costa Rica a fin de precisar el artículo del convenio de doble imposición aplicable.

Esto es de suma importancia ya que como parte de la valoración que debe hacerse de si la consulta es admisible, se debe detallar dentro de la fundamentación de ésta, los motivos por los cuales considera que la actividad se encuadra dentro de determinado artículo del convenio, esto con el fin de determinar si la aplicación del derecho (CONVENIO) se enmarca a su situación de hecho concreta y actual.

Por lo tanto, no le corresponde a la Administración Tributaria determinar y justificar cuál es el tipo de renta y el artículo del convenio aplicable, sino que eso le corresponde al consultante al amparo de los puntos anteriores, sin que ello no signifique que, la Administración Tributaria no ostente la facultad de determinar el tipo de renta, tomando en consideración los elementos probatorios aportados o detectados.

Así las cosas, esta dependencia estima atendiendo la primera y segunda interrogantes planteadas por el consultante que, los pagos indicados están sometidos al IRE dispuesto en los artículos 52, 54 e inciso c) del 59 de la LISR, con una tarifa del 25%, toda vez:



De interés para el caso concreto, se tiene que el artículo 14 del citado CONVENIO dispone que se definen como “Servicios Personales Independientes”, aquellas:

“(…) rentas obtenidas por una persona natural residente de un Estado Contratante con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá del 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades, excepto en el caso en que este residente disponga de una base fija en el otro Estado Contratante a efectos de llevar a cabo sus actividades.

En este último caso dichas rentas se someterán a imposición en ese otro Estado de acuerdo con su legislación interna, en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija.”

En igual sentido, dicho CONVENIO señala que:

“(…) La expresión "servicios personales" incluye, las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como también las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.”

De ahí que si bien el CONVENIO en el artículo 3. 1.d d) refiere a que el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas; lo cierto es que, específicamente para la aplicación del artículo 14 del CONVENIO, éste enuncia expresamente que se refiere a personas naturales, es decir, a personas físicas únicamente excluyendo a las personas jurídicas.

Asimismo, nótese que, refiere a servicios personales de forma independiente, a los realizados por una lista taxativa de profesionales, la cual se limita a las actividades



independientes de “médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores, por lo que, debe advertirse que los profesionales informáticos no se encuentran contenidos en dicha lista.

Según el diccionario jurídico del Poder Judicial[2] se define el término “persona natural” como: “Ser humano sujeto del Derecho. Persona Física”.

En igual sentido, el diccionario jurídico Cabanellas[3] refiere al término persona en sus diversas connotaciones como:

“Persona (...) substancia individual de naturaleza racional (Boecio). I Naturaleza humana encarnada en un individuo (Headrick). I Ser humano capaz de derechos y obligaciones; el sujeto del Derecho. I Cualquier hombre o mujer. I Más indefinidamente, se refiere a esta o aquél cuando se ignora el nombre o no se quiere mencionar. I Hombre de gran capacidad u otras notables prendas. (...) FÍSICA. El hombre o el individuo del género humano, con inclusión de la mujer, por supuesto. (...) JURÍDICA. Ente que, no siendo el hombre o persona natural (v.) es susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones. A esta noción más bien negativa, o meramente diferenciadora de la otra especie de sujetos del Derecho, de los individuos humanos, (...) integrar siempre las personas jurídicas un grupo social con cierta coherencia y finalidad, con estatuto jurídico peculiar. I NATURAL. El hombre en cuanto sujeto del Derecho, con capacidad para adquirir y ejercer derechos, para contraer y cumplir obligaciones, y responder de sus actos dañosos o delictivos. (...)”
[...]

Al respecto, es doctrina del artículo 10 del Código Civil que las normas jurídicas deben interpretarse de acuerdo con su sentido literal, en su contexto, tomando en



cuenta los antecedentes históricos y legislativos. También debe considerarse la realidad social del tiempo en que han de aplicarse, y el fin que se busca alcanzar a través de la norma:

“ARTÍCULO 10.- Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas.”

Al respecto, el dictamen C-001-2007 del 9 de enero de 2007 de la Procuraduría General de la República considera que:

“Bajo esa tesitura, es oportuno iniciar indicando que el legislador nacional, estableció en el numeral 10 del Código Civil, los parámetros sobre los cuales debe realizarse una correcta interpretación de la ley, veamos:

“(...) Artículo 10. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas (...).”

Como se puede observar, el referido artículo recoge varios criterios de interpretación, tales como el significado gramatical del texto, es decir, al conocimiento de los términos, tanto en sí mismos como por su situación dentro de la oración (sintaxis), siempre de conformidad, claro está, con su propio significado en el lenguaje común, sin dejar de lado el sentido técnico requerido en algunas ocasiones.



Finalmente, siendo que esta dependencia considera que la tarifa del ISR aplicable es del 25%, atendiendo la tesitura del propio consultante respecto de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 14 del CONVENIO, se tiene que la tercera interrogante queda insubsistente.

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,

Mario Ramos Martínez Director General de Tributación Elaborado por: Fanny Ledezma Boschini

VB°: Mario Artavia Rodríguez

C/ Expediente. Consecutivo DGT. DGT Sede Central

Avenida 10 entre calles 36 y 42. San José, Costa Rica.

Tel.: (506) 2547-4068 - Direcciongeneral-DGT@hacienda.go.cr

[1] Quien actúa como responsable solidario, al disponerlo así el artículo 56 de la LISR.

[2] Consultado en: https://diccionariusual.poder-judicial.go.cr/index.php/diccionario?option=com_seoglossary&view=glossaries&c



atid=1&filter_sea rch=persona+natural&catid=1&glossarysearchmethod=1&
ncforminfo=u8v7ldy7RUR1zAy6KY2- hacAhWTIo2qsISsNmS3-
DohNKcGnefjyzniorO5MucZavbzH-

_SElfsklb25Z5jgINeFNWfDRZpAUjx5udbR1IPYN4T-RHQYj1HK_Mirpr--
Wwe7L2rqCw9u7_UbxYOSpl561bHF3RT0JVwNAufbMkOS-fnnEfisWQzNuLcgqiZv

[3] Consultado en:
[https://www.asamblea.go.cr/sd/Documents/BIBLIOTECADIGITAL/DOCUMENTOS/
DICCIONARIO S/Diccionario%20jur%C3%ADdico%20elemental.%20Cabanellas.pdf](https://www.asamblea.go.cr/sd/Documents/BIBLIOTECADIGITAL/DOCUMENTOS/DICCIONARIO%20jur%C3%ADdico%20elemental.%20Cabanellas.pdf)