



MH-DGT-CONS-119-0050-2025  
San José, 05 de agosto de 2025

Señora  
Rocío Quirós Gómez  
Presidente Colegio de Contadores Privados de Costa Rica  
Notificaciones: juntadirectiva@contador.co.cr

Asunto: Atención de consulta amparada en el art. 119 del CNPT Estimada señora:

En atención a su escrito PRESI-002-04-2025 del 09 de abril de 2025, recibido el 23 de abril del mismo año, vía correo electrónico, mediante el cual consulta si le resulta aplicable la obligación de retener el 2% dispuesto en el artículo 23 inciso g) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se le indica lo siguiente.

## I. CUADRO FÁCTICO

Indica que el Colegio de Contadores Privados de Costa Rica (en adelante CCPCR), fue creado mediante Ley N° 1269, donde se instituye como el órgano encargado de promover el desarrollo de las ciencias contables y proteger su ejercicio como profesión. En razón de lo antes indicado, para alcanzar sus metas y objetivos debe gestionar diversas operaciones económicas como la contratación de servicios de mantenimiento y reparaciones, servicios legales, de seguridad y capacitación.

Agrega que al constituirse el CCPCR como una entidad privada sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias, requiere claridad sobre algunas dudas



respecto a la aplicación de la retención establecida en el artículo 23 inciso g) de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR). Señala que la presente consulta no se relaciona concretamente con la liquidación de un impuesto específico, sino que tendrá un alcance relacionado con la obligación de actuar como agente de retención, según lo establecido en los artículos 23 del CNPT y 23 inciso g) de la LISR.

Indica que el CCPCR para atender sus funciones y dentro del marco de su gestión debe realizar la contratación de servicios tales como construcciones, reparaciones y mantenimiento, como por ejemplo para la construcción de determinada instalación o mantenimiento de las ya existentes; además, tiene que contratar servicios de vigilancia y seguridad que se brinda dentro de las instalaciones del Colegio; así como de capacitadores que brindan servicios de charlas y gestión de cursos que se imparten desde el CECAP (Centro de Capacitación); también se contratan servicios de leasing relacionados con el equipo de cómputo que se encuentra ubicado en las instalaciones del Colegio, entre muchos otros necesarios para el normal desarrollo de la actividad propia del CCPCR. Al respecto manifiesta que según la normativa tributaria, concretamente en atención a lo indicado en el artículo 23 del CNPT, el CCPCR podría constituirse como un agente de retención, en función de sus operaciones económicas y, cita lo indicado en el inciso g) de ese artículo, y lo establecido en el artículo 30 del Reglamento a la LISR. En atención a la normativa referida, el CCPCR requiere que esta Dirección General defina si el Colegio debe constituirse como agente de retención cuando realice pagos por las operaciones económicas que desarrolle, tales como pagos por mantenimiento, reparación, servicios de capacitación, vigilancia, arrendamiento de equipo de cómputo y otros, según lo dispone el artículo 23 inciso g) de la LISR.



## II. CONSULTAS CONCRETAS

La consultante plantea lo siguiente:

¿Es el CCPCR un agente de retención según lo dispone el artículo 23 inciso g) de la LISR, por lo que debe aplicar la retención del 2% cuando pague por los servicios de construcción, mantenimiento, reparación, capacitación, vigilancia, arrendamiento de equipos y otros?

## III. CRITERIO DE LA CONSULTANTE

A criterio del Colegio, considera que no le resulta aplicable la obligación de retener el 2% dispuesto en el artículo 23 inciso g) de la LISR. Lo anterior debido a que tanto el artículo 23 inciso g) de la LISR, como el 30 inciso vii) de su reglamento señalan como agentes de retención para este supuesto en específico al Estado, sus instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades, las empresas y otros entes públicos.

En este sentido, debe considerarse que el CCPCR es un órgano creado por ley, además, la consultante cita el artículo 1 del Decreto Ejecutivo N° 3022 Reglamento a la Ley Orgánica del Colegio de Contadores Privados de Costa Rica; y agrega que la Procuraduría General de la República (en adelante PGR) se ha pronunciado al respecto mediante el criterio C-127-97. De conformidad con lo indicado, considera que es claro para esa institución su carácter de corporación pública, dado por la misma normativa reglamentaria que la regula, no obstante, en atención a lo indicado por la PGR, tal condición implica que le sea aplicable la normativa de Derecho



Público, y afecta al principio de legalidad, sin embargo, ello tiene un límite claro definido en el criterio de la PGR, en cuanto se ejerzan funciones administrativas, siendo que fuera de estas funciones actúan sin estar revestidas de potestades de imperio, vinculándose con otros sujetos sobre la base del principio de autonomía de la voluntad y dando lugar a relaciones disciplinadas por el Derecho Privado.

Es precisamente con base en este límite fijado por la PGR que el CCPCR considera que, no le es aplicable la obligación de practicar las retenciones del 2% establecidas en el artículo 23 inciso g) de la LISR; pues en sus operaciones económicas con terceros, el Colegio no ejerce facultades administrativas que le brinden o le otorguen el carácter de ente público, por el contrario, en las negociaciones lo que priva es la normativa privada de las partes. Sobre el aspecto anterior, debe considerarse que, las facultades de administración se desempeñan respecto de los agremiados, a quienes el Estado tiene el interés de regular y velar por el debido desempeño de su profesión, para lo cual precisamente se crea el CCPCR.

Finalmente, manifiesta que en caso de que la DGT no comparta el criterio expuesto, y estime que sí se deben aplicar las retenciones de referencia, se requiere claridad respecto a si, para cuantificar el salario base indicado en el artículo 30 inciso vii) subinciso v) del Reglamento a la LISR, se debe considerar el monto total del contrato firmado por el tercero (según el servicio que brinde: seguridad, arrendamiento, capacitación), o bien se considera el monto según cada pago o facturación que se realice. Concretamente respecto a este último punto, el CCPCR estima que la cuantificación del salario base debe gestionarse por cada pago o facturación realizada, lo cual se desprende con meridiana claridad de la norma, al indicar que el agente pagador está obligado a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto, cuando pague o acredite rentas afectas al impuesto establecido en esta Ley, y no cuando contrate los servicios, criterio que se solicita sea igualmente confirmado por la DGT.



#### IV. CRITERIO DE LA DIRECCIÓN DE TRIBUTACIÓN

Una vez examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos, esta Dirección General responderá la consulta planteada con base en el análisis que de seguido se indica.

El artículo 1 de la Ley General de la Administración Pública, Ley N° 6227 y sus reformas establece que la Administración Pública estará constituida por el Estado y los demás entes públicos, cada uno con personalidad jurídica y capacidad de derecho público y privado.

Dentro de las situaciones a destacar se encuentra que el inciso g) del artículo 23 de la LISR establece que el Estado o sus instituciones, autónomas o semiautónomas, las municipalidades, las empresas públicas y otros entes públicos, en los casos de licitaciones públicas o privadas, contrataciones, negocios u otras operaciones realizadas por ellas, que paguen o acrediten rentas a personas físicas o jurídicas con domicilio en el país, deben retener 2% del “producto bruto sobre las cantidades mencionadas, aun cuando se trate de pagos a cuenta o adelanto de esas operaciones.”

Obsérvese al respecto, que el artículo 5 de la LISR y el 13 del RLISR establecen, en lo que interesa, que la renta bruta constituye la suma de los ingresos o beneficios, entre las cuales se encuentran los ingresos percibidos por el contribuyente durante el período del impuesto, provenientes del desarrollo de actividades lucrativas de fuente costarricense.



En ese sentido, el artículo 30, inciso iii), subinciso vii del RLISR establece lo siguiente:

**“Artículo 30.- Retenciones en la fuente. Toda empresa pública o privada, sujeta o no a uno o varios de los impuestos contenidos en la Ley, así como los entes no sujetos y las demás instituciones y sujetos a los que hacen referencia los artículos 3, 23, 28 ter y 31 quater de la misma ley, están obligadas a actuar como agentes de retención o percepción del impuesto que surja cuando se paguen o acrediten, según corresponda, rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, rentas sujetas a los impuestos sobre rentas del capital y ganancias y pérdidas del capital, rentas remesas al exterior, o cuando se dé alguno de los demás supuestos enumerados en este artículo.**

**Las rentas a que hace referencia el párrafo anterior, se entenderán pagadas en el momento en que el beneficiario de estas reciba las sumas dinerarias de manera efectiva y se considerarán acreditadas cuando el beneficiario de tales rentas tenga derecho a exigir las. (...)**

**vii. Rentas originadas en licitaciones, contrataciones, negocios u operaciones realizadas por el Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, municipalidades, empresas públicas y otros entes públicos establecidos en el inciso g) del artículo 23 de la Ley. Están obligados a retener el Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, municipalidades, empresas públicas y otros entes públicos, por las rentas que se originen en licitaciones, públicas o privadas, contrataciones, negocios u operaciones realizadas por estos y que se paguen o acrediten a favor de personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país. En estos casos, la retención será del dos por ciento (2%) sobre el monto total de tales rentas puestas a disposición del contribuyente, (...)** [...].



Si bien el artículo 23 inciso g) de la LISR establece que deberán practicar esa retención **"El Estado, las instituciones autónomas y semiautónomas, las municipalidades, las empresas públicas, y otros entes públicos..."**, no excluye que esos "otros entes públicos" sean no estatales.

Cabe agregar que mediante el Dictamen C-091-98, la PGR respondió a una consulta formulada por el Colegio de Contadores Privados de Costa Rica en relación con su naturaleza jurídica y la aplicación de la Ley General de la Administración Pública, Ley N°6227. En el dictamen indicado, la PGR concluyó que el Colegio de Contadores Privados de Costa Rica es un ente público no estatal, es decir, una persona jurídica de derecho público, que si bien no forma parte del Estado en sentido estricto, sí ejerce funciones de interés público delegadas por el Estado.

Aunado a lo expuesto, esta Dirección General mediante el oficio DGT-798-2021 del 7 de julio de 2021, le indicó al Colegio consultante que el artículo 23 de la LISR establece que toda empresa pública o privada, sujeta o no al pago de este impuesto, incluidos el Estado, los bancos del Sistema Bancario Nacional, el Instituto Nacional de Seguros y las demás instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las asociaciones e instituciones a que se refiere el artículo 3 de la LISR, están obligados a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto, cuando pague o acredite rentas afectas al impuesto establecido en la LISR.

Ahora bien, en cuanto a la consulta concreta, respecto a si el CCPCR es un agente de retención según lo dispone el artículo 23 inciso g) de la LISR, esta Dirección General considera que a la luz de su creación legal mediante la Ley N° 1269 y de conformidad con la doctrina jurídica nacional y lo establecido en particular en el dictamen PGR-C-091-98, el Colegio de Contadores Privados de Costa Rica ostenta la condición de ente público no estatal. Esta naturaleza se ve reforzada por el hecho de que ejerce



funciones públicas delegadas por el Estado, tales como la regulación del ejercicio profesional obligatorio, la imposición de sanciones disciplinarias y la afectación directa de derechos fundamentales, como el derecho al trabajo. Asimismo, la jurisprudencia ha reconocido de forma reiterada que los colegios profesionales son personas jurídicas de derecho público, lo que reafirma su carácter institucional en el ordenamiento jurídico costarricense. Bajo una interpretación funcional y finalista del artículo 23 inciso g) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta razonable incluir a los colegios profesionales dentro del concepto de "otros entes públicos", en tanto su actuación persigue fines de interés público mediante potestades públicas otorgadas por ley. Por consiguiente, el Colegio consultante sí debe ser considerado sujeto obligado a efectuar la retención del 2% prevista en dicha disposición normativa.

Cabe agregar, que en respuesta a su consulta subsidiaria, respecto a que se requiere claridad para cuantificar el salario base indicado en el artículo 30 inciso vii) subinciso v) del Reglamento a la LISR, se debe considerar el monto total del contrato firmado por el tercero (según el servicio que brinde: seguridad, arrendamiento, capacitación), o bien se considera el monto según cada pago o facturación que se realice; estima esta Dirección General que de acuerdo con el artículo 30, inciso vii), subinciso v) del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, la evaluación sobre si corresponde aplicar la retención del 2% establecida en el artículo 23 inciso g) de dicha ley debe realizarse considerando cada pago individual que se efectúe o acredite al proveedor, no el monto total del contrato suscrito. Esta interpretación se sustenta en la redacción del reglamento, que condiciona la aplicación de la retención a que "el monto pagado" supere un salario base, además, en el considerando VII. de la resolución MH-DGT-RES-0026-2023 se señala que la retención debe aplicarse "al momento en que se efectúe o acredite el pago respectivo". En consecuencia, si el Colegio realiza pagos parciales por servicios contratados (por ejemplo, seguridad, arrendamiento o capacitación), y dichos pagos no exceden individualmente el



salario base vigente, no corresponde aplicar la retención del 2%, incluso si el monto total contratado supera ese umbral.

De esta forma queda atendida la consulta planteada. Se advierte que el criterio vertido se fundamenta en la información suministrada por la 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: Julia Villarreal González  
Revisado por: Sylvia Calvo Sáenz  
V° B° Mario Artavia Rodríguez  
C: Expediente  
Consecutivo DGT