



San José, 24 de noviembre de 2025

MH-DGT-TEMPORAL-CONS-119-0066-2025

Señor

{...}

Representante Legal

{...} S. R. L

Presente

Notificaciones: Al correo electrónico: {...}.com

Asunto:

Estimado señor:

En atención a su escrito recibido el pasado 23 de setiembre del presente año en curso, mediante el cual a nombre de su representada {...} S. R. L, con cédula de persona jurídica 3-102-{...} presenta consulta con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas Procedimientos Tributarios (CNPT) acerca de la aplicación del Convenio entre Costa Rica y España para con una empresa PYME, al respecto se le indica lo siguiente:

I.- Cuadro fáctico:

El consultante indica que su representada está constituida y domiciliada en Costa Rica y se dedica a desarrollar servicios web para empresas. Asimismo, manifiesta que se encuentra



inscrita como PYME ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), conforme la Ley 8262 y su reglamento.

De ello, señala que tiene beneficios fiscales según lo dispuesto en el artículo 15 inciso b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), el cual establece que para las empresas PYME el impuesto sobre las utilidades estará exento al 100% durante los primeros tres periodos fiscales, y posteriormente se paga un impuesto escalonado hasta el sexto periodo.

El consultante indica que solicitó el Certificado de Residencia Fiscal, para el periodo 2024 y 2025 con el propósito de aplicar los beneficios del Convenio para evitar la doble imposición entre Costa Rica y España, mismo que le fue solicitado por una empresa española para la cual le brinda servicios, pero el mismo no aplica para el citado convenio en virtud del beneficio de reducción del impuesto sobre las utilidades otorgado.

De ahí que el consultante ha considerado la posibilidad de renunciar parcialmente a la exoneración, ratificándolo un porcentaje del impuesto sobre las utilidades, con el fin de que su representada se encuentre sujeta a imposición tributaria.

II.- Consultas concretas:

El consultante al respecto consulta:

"¿Puede mi representada que es una persona jurídica residente en Costa Rica, que se encuentra sujeta al régimen general del impuesto sobre la renta, pero goza de una exoneración temporal al amparo del artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por su condición de PYME, aplicar los beneficios del Convenio entre Costa Rica y España para evitar la doble imposición, en los términos del artículo 4 del citado convenio, en caso contrario, puede mi representada que es una empresa PYME, que goza de exoneración plena, renunciar



parcial y voluntariamente a dicho beneficio (p. ej. acogerse a un 95 % de exoneración y tributar el 5 % restante), de forma que se consolide su condición de 'residente fiscal' para efectos del artículo 4 del Convenio para Evitar la Doble Imposición Costa Rica-España, permitiendo así la emisión del Certificado de Residencia Fiscal sin restricciones, en caso de que sí, cuál sería el procedimiento a seguir para realizar esta renuncia parcial”?

III. Criterio del consultante:

El consultante indica que el 4 del Convenio entre Costa Rica y España establece que es residente de un Estado contratante, aquella persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Por lo cual, es criterio del consultante que esa disposición no exige el pago efectivo del tributo, sino únicamente la sujeción a imposición, lo cual debe interpretarse como inclusión dentro del sistema tributario nacional, aunque el contribuyente goce de una exoneración temporal o un régimen de tasa reducida.

En igual sentido, el consultante estima que el artículo 15 de la LISR establece un beneficio fiscal temporal, no una exclusión del régimen, gozando de una exención del pago, pero no de los deberes formales.

El consultante considera que al amparo del artículo 7 de la Constitución Política cualquier interpretación o resolución administrativa que limite los efectos del tratado en contravención a su propio texto carece de sustento jurídico, y sería susceptible de impugnación por contrariar la jerarquía normativa, citando para ello el comentario 8.6 al artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE (2022), el cual cita:



"Una persona puede ser considerada residente a efectos del convenio incluso si está exonerada de pagar impuestos, o si su renta no es gravada, siempre que, según la ley interna, esté sujeta a imposición por razones de domicilio, residencia o sede de dirección."

Así como el caso 'FCE Bank Plc v. HMRC' (House of Lords, 2006; UKUT 2011), donde se admitió que entidades exentas podían ser residentes fiscales a efectos de un tratado.

Indica que, el beneficio otorgado mediante el artículo 15 de la LISR, no contiene regulación expresa que impida la renuncia total o parcial voluntaria de tales beneficios, refiriendo para ello el principio de legalidad tributaria consignado en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política y artículo 6 del CNPT, así como criterios interpretativos sobre el término "podrán" fundamentándose en las resoluciones N° 2000-02306 y N° 2020-012344 ambas de la Sala Constitucional, así como en el artículo 28 de la Constitución Política el cual fundamenta el principio de autonomía de la voluntad.

Finalmente refiere a la resolución N° MH-DGT-RES-0003-2023, que modifica la DGT-R-065-2018, la cual dispone que, en los casos en que se solicita un Certificado de Residencia Fiscal para efectos de aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición, el contribuyente debe haber pagado el impuesto correspondiente, o en caso contrario, el certificado deberá consignar que no aplica a dichos fines, considerando el consultante que se condicionar la validez del certificado para fines internacionales a la existencia de un pago efectivo y de ello permitiéndole realizar un pago voluntario (total o parcial) del impuesto a las utilidades.

En conclusión, el consultante estima que, la ausencia de norma expresa que prohíba la renuncia parcial, le permiten sostener que el contribuyente puede válidamente solicitar la



aplicación parcial de la exoneración a efectos de cumplir con la condición de "haber pagado impuesto" y, de ese modo, acceder a un certificado de residencia fiscal con plenos efectos internacionales.

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 atendiendo la interrogante en concreto acerca de que si su representada puede aplicar el los beneficios del Convenio entre Costa Rica y España para evitar la doble imposición, renunciando parcial y voluntariamente a dicho beneficio acogiéndose a un 95 % de exoneración y tributar el 5 % restante, a efectos de que se consolide su condición de 'residente fiscal' para efectos del artículo 4 del citado Convenio para Evitar la Doble Imposición Costa Rica-España, permitiendo así la emisión del Certificado de Residencia Fiscal sin restricciones, al respecto se le indica:

El artículo el 15 de la LISR establece en la parte que interesa que:

"Artículo 15- Tarifa del impuesto. A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen. El producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 20 de esta ley. (...)

() A efectos de lo previsto en este inciso b), las micro y las pequeñas empresas inscritas ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), o ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), podrán aplicar la escala tarifaria*



prevista en este inciso, conforme a las siguientes condiciones, las cuales aplicarán a partir de su primer año de operaciones:

- i. Cero por ciento (0%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el primero, segundo y tercer año de actividades empresariales.
- ii. Veinticinco por ciento (25%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades, el cuarto y quinto año de actividades empresariales.
- iii. Cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre el impuesto, a las utilidades el sexto año de actividades empresariales.

(*) (Así reformado el párrafo anterior por el artículo único de la Ley para ampliar la reducción del impuesto sobre la renta para las nuevas Mipymes de personas jurídicas y aplicar la reducción del impuesto a las nuevas Mipymes de personas físicas. N° 10392 del 14 de noviembre de 2023) "[...]"

De ello, se desprende que, es el legislador que le ha otorgado a las pymes inscritas ante el MEIC, un beneficio tributario temporal en el impuesto a las utilidades del 0% en los tres primeros años, del 20% en el cuarto y quinto año y del 50% en el sexto año de operaciones.

De ahí que, tratándose de una materia reservada al legislador conforme lo enuncian los artículos 121 inciso 13) de la Constitución Política y el artículo 5 del CNPT, determinadas materias se encuentran sustraídas de regulación por parte de órganos diversos que no sean la Asamblea Legislativa, debiendo esta seguir los trámites para la formación de la ley formal.

Por lo tanto, siendo que es el legislador quien ha dispuesto este beneficio fiscal, esta dependencia no tiene la potestad para autorizar un beneficio parcial al otorgado por ley, conforme lo propuesto por el consultante: toda vez que, en materia tributaria, el referido



principio está llamado a desempeñar funciones esenciales, como el de servir de instrumento para asegurar un tratamiento uniforme a diversos grupos de ciudadanos (garantía de igualdad de los ciudadanos ante la ley tributaria).

Por otra parte, el principio de reserva de ley constituye el eje de las relaciones entre el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo en lo referente a la producción de normas: presupone la separación de poderes y excluye que la regulación de ciertas materias se realice por cauces distintos a la ley. Además, constituye un límite, no sólo para el poder ejecutivo, sino también para el propio poder legislativo, que no puede renunciar a una función que le ha sido atribuida con el fin de que se ejerza obligatoriamente.

Por lo que no se le puede autorizar un tratamiento tributario distinto al enunciado por el legislador es el artículo 15 de la LISR.

Acercas 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, ley N° 8888, éste establece en su artículo 4 la definición de residente, referido a:

"(...) RESIDENTE 1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo. (...) "[...]



De ello, es menester resaltar que los Estados en el ejercicio de su potestad de imperio y a efectos de asegurar el principio de una única imposición (entendido como evitar una doble imposición, pero evitando la doble no imposición) conservan los mecanismos en sus legislaciones internas para evitar la doble no imposición.

Toda vez que, si bien se suscriben estos instrumentos internacionales, el objetivo sigue siendo el de proteger la base tributaria, evitando su erosión o su traslado a países de menor o nula carga sobre la renta empresarial. Si un estado decide no ejercer su potestad de imposición, debe trasladar esta potestad tributaria para que la jurisdicción de residencia fiscal puede gravar hasta alcanzar el "minimum tax".

De ahí que, las normas de residencia fiscal según los Modelos de Código Tributario emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), corresponden a que cada legislación ser definidas, así como dar las reglas para aplicar en caso de que una persona (física y jurídica) sea considerada por ambas jurisdicciones como residente fiscal.

Por lo que, al amparo del artículo 99 del CNPT, el cual comisiona a esta dependencia el dictado de normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes, se dispuso a establecer la diferencia entre "residente" y "personas que están sujetas a imposición", es decir "residente para efectos fiscales", para lo cual debe expedirse el pertinente "Certificado de Residencia Fiscal", el cual tiene como finalidad principal acreditar la condición de residente fiscal durante un periodo determinado, permitiendo de esa forma aplicar convenios para evitar la doble imposición tributaria u otros convenios internacionales suscritos por Costa Rica, mediante la resolución N°MH-DGT-RES-0003-2023.



En anterior, resulta decisivo para la adecuada aplicación de los convenios tributarios para evitar la doble imposición y de otros convenios internacionales, así como para el debido cumplimiento tanto de la normativa doméstica como internacional, debiéndose establecer requisitos que protejan el principio de la doble no imposición como parte de las exigencias para cada uno de los Estados contratantes.

De ello, Aguilera (2022) [1] muy acertadamente indicó:

"(...) Además, entre las importantes funciones ejercidas por la residencia fiscal en materia de imposición directa, pueden también destacarse las siguientes: (i) es un criterio delimitador de la modalidad de obligación de contribuir al impuesto; (ii) coincide con el criterio para determinar el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria; y (iii) es una norma anti-abuso y sirve como criterio de resolución de conflictos en el ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (MCOODE). Debe señalarse que tanto las personas físicas como las personas jurídicas están sujetas a imposición en su Estado de residencia por la totalidad de las rentas obtenidas, con independencia del lugar de obtención. Sin embargo, los no residentes tributan conforme al principio territorialidad, es decir, sólo por las rentas de fuente doméstica. Por ello, esta función que ejerce la residencia fiscal es esencial, si se tiene en cuenta la gran importancia que tienen los impuestos personales sobre la renta desde un punto de vista recaudatorio, así como instrumentos de justicia tributaria. En la actualidad y con la globalización, la residencia fiscal sigue siendo el criterio de sujeción prevalente en la aplicación territorial de la normativa tributaria. Como se ha señalado, la constatación de la condición de residente tiene relevantes consecuencias en materia impositiva debido a que la misma implica el gravamen por renta mundial, con independencia del lugar de obtención de la renta. (...) Es más, en el artículo 4.1 se establece que, a efectos del Convenio, la residencia fiscal se determinará de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante. Por tanto, son los distintos Estados



contratantes los que establecen en su normativa interna cuándo una persona física o una persona jurídica se considerará residente a efectos tributarios. (...) En conexión con la residencia y con la aplicación de los Convenios de Doble Imposición (CDI), hay que hacer referencia también al concepto de beneficiario efectivo. Este término fue introducido en el MCOCDE en los artículos relativos a los dividendos, cánones e intereses. La finalidad de su introducción era evitar las llamadas conductas de treaty-shopping mediante las cuales los contribuyentes buscan minorar o evitar la tributación a través del uso de un convenio que, sin esta búsqueda artificiosa, no sería de aplicación. En este tipo de conductas lo más habitual es la interposición, entre los dos Estados cuyos convenios resultan de aplicación, de una persona jurídica o física en otro Estado cuyo convenio resulte más beneficioso y favorable. Es en este punto donde cobra importancia la figura del beneficiario efectivo. Sin embargo, no existe una definición exacta de esta figura y, por ello, para obtener una definición más precisa se ha de acudir a la jurisprudencia interna e internacional. En este sentido, es de destacar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y, en concreto, la señalado en las sentencias de este tribunal de 26 de febrero del 2019, en las llamadas "casos daneses". Estas enuncian varios aspectos de gran importancia que nos resultan útiles a la hora de analizar quién se considera beneficiario efectivo a efectos de los CDI. Así, en cuanto a la interpretación de este término en el marco de la Directiva de intereses y cánones, el TJUE declara que el término "beneficiario" no se refiere a un beneficiario formalmente identificado sino a la entidad que disfruta económicamente de los pagos percibidos y que, por tanto, dispone de la facultad de determinar libremente del destino de éstos. Asimismo, es importante destacar que el tribunal considera que son relevantes y aplicables las publicaciones y principios de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en lo sucesivo, OCDE)."

[...]

Por lo tanto, correctamente la Administración Tributaria costarricense, le ha señalado al consultante en el certificado de residencia fiscal que, no le aplica para efectos de aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición con España, ya que al disfrutar de un



beneficio tributario otorgado por el legislador para las pymes inscritas ante el MEF mediante el cual gozan de una tributación escalonada inicialmente al 0% durante los primeros 3 años, pero sujetas a imposición de un 25% en los años cuatro y quinto y en un 50% a partir del sexto año de actividades empresariales, si se tiene un condicionamiento de validez para con el certificado de residencia fiscal para fines internacionales, a la existencia de un pago efectivo a efectos de evitar una doble no imposición tributaria.

En conclusión, siendo que esta dependencia no le puede autorizar un tratamiento tributario diverso al dispuesto por el legislador en el artículo 15 de la LIR para con las pymes y no siendo residente fiscal sujeto al pago del ISU, el certificado de residencia fiscal se encuentra correctamente emitido para con la empresa consultante.

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: Fanny Ledezma Boschini
Revisado por: Sylvia Culvo Scienz
VB ? : María Antonia Rodríguez*

*C/ Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales
Expediente.*



Consecutiva DGT.

[1] "La residencia fiscal y la cláusula del beneficiario efectivo en el Modelo de Convenio de la OCDE" consuinado en: https://www.ief.es/docs/destacadas/publicaciones/resisars/cf/28_01.pdf* Trabajo presentado en el XX Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales. Cuadernos de Formación. Colaboración 1/22. Volumen 28/2022

NOTA DEL DIGESTO TRIBUTARIO:

En el presente oficio, en donde se indica: "... del 20% en el cuarto y quinto año y del 50% en el sexto año de operatividad. ...", deberá de leerse correctamente "25%", en lugar de "20%".