



DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN  
16 de diciembre de 2025  
MH-DGT-DNTI-DCN-CONS-0003-2025

Atención consulta amparada en el artículo 119 del CNPT

Señora

[...]

Representante legal

UNIVERSIDAD [...] SOCIEDAD ANONIMA

Notificaciones: [...].com

Atención: Lic. [...]

Estimada señora:

En atención a su escrito del 24 de octubre de 2025, recibido el 31 de octubre del mismo año al Departamento de Criterio Normativo, mediante el cual consulta sobre la aplicación del impuesto sobre las remesas al exterior, se le indica lo siguiente.

## I. CUADRO FÁCTICO

Indica que la Universidad [...] Sociedad Anónima (en adelante Universidad [...] o su representada) es una empresa costarricense que actualmente se encuentra inscrita ante la Administración Tributaria en "Enseñanza universitaria".



Señala que su representada brinda una amplia gama de opciones de educación privada para estudiantes que deseen cursar diversas carreras o clases ya sea a nivel de bachillerato, licenciatura, postgrado y demás certificaciones.

Agrega que la Universidad [...] ha iniciado la contratación de los servicios de docentes que residen en el extranjero para que estos brinden clases o cursos a alumnos de la Universidad. Esta modalidad sería efectuada de forma virtual por parte de los docentes quienes permanecerán completamente fuera de Costa Rica, es decir, las clases se materializan de forma virtual.

Manifiesta que se desea tener certeza del tratamiento tributario aplicable a los pagos efectuados a estos docentes que viven en el extranjero al tenor del Impuesto sobre las Remesas al Exterior.

## II. CONSULTA CONCRETA

La consultante plantea la siguiente consulta:

"Es correcto afirmar que, acorde a la literalidad de la norma, dado que son servicios generados fuera del territorio costarricense, ¿A los pagos efectuados a los docentes que brinden clases virtuales fuera de Costa Rica no les es aplicable retención por Impuesto a las Remesas al Exterior?"

## III. CRITERIO DEL CONSULTANTE

Respecto al Impuesto a las Remesas al Exterior, señala que el sistema tributario costarricense se encuentra regido por el principio de la territorialidad, siendo gravables exclusivamente las rentas de fuente costarricense. De acuerdo con ello, la consultante refiere el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR).

Considera que estas disposiciones de territorialidad de igual forma son aplicables para efectos del Impuesto a las Remesas al Exterior (en adelante IRE). Este impuesto es aplicable a las rentas de fuente costarricense que sean puestas a disposición de personas o entidades domiciliadas en el exterior.



Manifiesta que el hecho generador del presente impuesto se define de la siguiente forma: "Se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior."

Al respecto, el artículo 56 brinda las siguientes disposiciones para efectos de los contribuyentes de este impuesto: "Contribuyentes. Son contribuyentes de este impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que perciban rentas o beneficios de fuente costarricense. Sin embargo, son responsables solidarios de las obligaciones establecidas en esta ley, incluso del pago del impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica que efectúen la remesa o acrediten las rentas o beneficios gravados."

Cabe destacar que el artículo en cuestión supedita la aplicación del IRE al hecho de que se trate exclusivamente de rentas o beneficios de fuente costarricense, caso contrario, no sería aplicable y por ende no gravable.

Adiciona que mediante la Ley N° 10381 reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092, agrega que esta ley brindó más énfasis y claridad al Principio de territorialidad anteriormente mencionado, y estipuló bajo que supuestos un ingreso se podrá considerar como renta de fuente costarricense.

Agrega que la LISR actual menciona que: "Para los efectos de lo dispuesto en esta ley se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense los generados exclusivamente en el territorio nacional conforme a la definición de espacio territorial y para cuyos efectos deberá entenderse el territorio nacional según los límites geográficos establecidos en los artículos 5 y 6 de la Constitución Política". De esto considera que los ingresos deberán haberse generado exclusivamente en el territorio nacional, entendiendo este desde una perspectiva geográfica y territorial, para efectos de considerarlos de fuente costarricense.

Se debe tomar en cuenta que el artículo primero indica que el entendimiento de renta de fuente costarricense debe ser aplicado "para efectos de esta ley", es decir, debería ser aplicable a la totalidad del cuerpo normativo, viéndose incluido el Impuesto a las Remesas al Exterior.

Al respecto, resultaría procedente traer a colación el artículo 54, el cual pertenece al apartado del IRE, y considera que menciona como para efectos de gravar los pagos por servicios profesionales, honorarios, gratificaciones o regalías, el servicio en



cuestión debería de haberse efectuado o gestionado dentro del territorio de la república, entendiendo este espacio desde la perspectiva geográfica mencionada por la misma ley.

Acorde a la normativa, en caso de pagos por servicios profesionales, para que estos sean considerados como de fuente costarricense, el proveedor de dichos servicios deberá de haberlos gestionado dentro del territorio de la Costa Rica. Caso contrario, en escenarios en los cuales el proveedor del servicio lo gestione fuera del territorio de Costa Rica, no se cumpliría con el criterio de territorialidad y por ende, en respeto a la normativa aplicable, no deberían ser gravados.

Reitera que los profesores contratados por su representada se encuentran ubicados y son residentes de otras jurisdicciones, no viven, ni ingresan en los límites geográficos de Costa Rica para brindar sus servicios, lo realizan completamente desde el exterior.

Los servicios (clases) se gestionarían completamente fuera del territorio nacional mediante videollamadas o el medio digital que se estime pertinente, en ninguna circunstancia ingresarían al país para gestionar sus servicios.

Considera que debido a que la normativa de forma textual y literal indica que se entiende como ingresos de fuente costarricense "los generados exclusivamente en el territorio nacional", el hecho de que los servicios se gestionen fuera del país los excluye del ámbito territorial costarricense para efectos tributarios, no debiendo ser gravados.

Señala que si las clases son gestionadas de forma remota y desde un país extranjero, claramente no se cumple con el requisito indispensable de haber sido generadas exclusivamente en el territorio nacional. Para estos efectos es indiferente el medio por el cual fueron prestadas, lo relevante es que se generan fuera los límites territoriales geográficos de Costa Rica.

Se debe respetar la literalidad de la norma, no ampliar su aplicación o interpretar efectos y elementos que evidentemente no se ingresaron en el texto aprobado y consagrado en la ley.

En esta línea, se debe traer a colación el principio de reserva de ley en materia tributaria, para ello cita el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, referente a la materia privativa de la ley. Interpreta que de este artículo



se desprende que el principio de reserva de ley en materia tributaria tiene un carácter absoluto respecto de los elementos esenciales de la obligación tributaria, no pudiendo ser modificados de forma antojadiza por sus intérpretes, además indica que la única fuente válida para determinar esos elementos es la ley, lo cual implica que su interpretación debe hacerse conforme a su literalidad y sin que la Administración Tributaria u otra parte pueda extender, modificar o suplir su alcance mediante analogías, argumentos extensivos o criterios discrecionales.

Al respecto considera que permitir una interpretación extensiva o analógica sobre el hecho generador, la base imponible o la tarifa, equivaldría en la práctica a crear tributos sin ley, lo cual vulnera directamente el artículo 5 citado y el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política de Costa Rica.

Destaca que el principio de reserva de ley ha sido analizado a nivel jurisprudencial, siendo que en la Resolución No. 23955 - 2022, destacando que, de forma clara y tajante, indica que el principio constitucional de reserva de ley no solo establece quién tiene la potestad de crear tributos, sino también cómo deben aplicarse e interpretarse las normas tributarias.

Interpreta que la aplicación literal de la norma tributaria es obligatoria, ya que cualquier intento de modificar, ampliar o reinterpretar sus elementos esenciales por vías distintas a la ley (ya sea mediante oficios administrativos o a través de interpretaciones extensivas) constituiría una violación directa al principio de reserva de ley y, en consecuencia, un atentado a principios constitucionales como sería incluso el de separación de poderes y competencias.

Considera que siendo aún más tajante respecto a la forma en la cual se debe interpretar la ley, y respetando el principio de reserva de ley en materia tributaria, en esta misma sentencia de la Sala Constitucional se indicó: "En efecto, por vía de la interpretación y aplicación de la normativa tributaria no se pueden crear, modificar o extinguir los tributos - impuestos, tasas y contribuciones especiales-, exoneraciones, no sujeciones, etc. Ni mucho menos establecer o ampliar los elementos esenciales o estructurales del tributo, ni tampoco se puede recurrir a la analogía para crear o modificar los tributos."

La jurisprudencia y la normativa son completamente claras al indicar que, por vía de interpretación, ni la Administración Tributaria ni los contribuyentes pueden alterar lo que expresamente dispone la ley.



Considera que la sentencia y normativa son categóricos al evidenciar que los tributos, así como sus elementos esenciales, solo pueden ser creados, modificados o extinguidos por medio de ley formal y de igual forma, la única interpretación admisible en materia tributaria es la interpretación estricta y literal de la norma legal. Todo lo demás es, en el fondo, un fraude al principio de legalidad tributaria.

Tomando en consideración lo anteriormente expuesto, acorde a la literalidad de la norma, a los pagos efectuados por su representada a los docentes que generan sus servicios desde el exterior, no debe serle aplicada retención alguna dado que se derivan de servicios generados exclusivamente fuera del territorio geográfico costarricense.

Caso contrario, recurrir a la analogía o a la interpretación extensiva para alegar una aplicación diferente de la ley constituye un atropello al principio de legalidad tributaria y al orden constitucional.

Finalmente, solicita que se proceda a confirmar que, acorde a la normativa aplicable y en respeto al principio de reserva de ley, a los pagos efectuados por mi representada a los docentes que generan sus servicios desde el exterior, no debe serle aplicada retención alguna dado que se derivan de servicios generados exclusivamente fuera del territorio geográfico costarricense.

#### **IV. CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL 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 Ministerio de Hacienda, mediante el oficio MH-DGT-CONS-119- 0046-2025, ha emitido criterio vinculante en respuesta a una consulta sobre la aplicación del Impuesto sobre las Remesas al Exterior (IRE) a los pagos efectuados por una empresa costarricense a una sociedad española por servicios informáticos profesionales. El análisis parte de un escenario donde la empresa extranjera no posee establecimiento permanente en Costa Rica y el servicio es prestado virtualmente.

Primeramente es menester aclarar que la Ley del Impuesto sobre la Renta se compone de distintas cédulas, para las cuales su tratamiento se delimita en cada apartado, así las cosas, en cuanto a los artículos que componen el Título I, en este se regula todo lo referente al impuesto sobre las utilidades, el TITULO II, corresponde a



la regulación del impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, el TITULO III corresponde al tratamiento de los certificados para efectos tributarios, libros y normas de contabilidad, el TITULO IV regula lo referente al impuesto sobre las remesas al exterior y el TITULO V analiza las disposiciones generales.

Así las cosas, esta Dirección General ha indicado de manera reiterada [1] que 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.

Cabe agregar que para este capítulo de la LISR, el principio de territorialidad converge en analizar el origen de la renta, siendo que si proviene de una actividad lucrativa desarrollada en nuestro país, deberá gravarse con el impuesto sobre la renta [2].

Por su parte, la Procuraduría General de la República mediante el dictamen No. C-225-2006 de 02 de junio de 2006, manifestó que el ejercicio de una actividad lucrativa motiva el deseo de obtener beneficio como producto de esa actividad, y por ende ese producto es lo que grava el impuesto sobre la renta en forma general.

Respecto a la territorialidad en razón del pago del impuesto sobre las remesas al exterior, la LISR establece en los artículos 52 y 53, que este impuesto grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinado al exterior, donde el hecho generador del impuesto se produce cuando la renta o beneficio se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas no domiciliadas en el país. Además, el inciso c) del artículo 54 establece las actividades que son renta de fuente costarricense y el artículo 59 indica las tasas correspondientes por este impuesto según el tipo de actividad.

Obsérvese que el artículo 54 establece cuáles son rentas de fuente costarricense en función del IRE, como se indica, en lo que interesa de seguido:

"ARTICULO 54.-Renta de fuente costarricense. Son rentas de fuente costarricense:

(.)



c) Las originadas en actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros depósitos naturales; las provenientes de servicios públicos, **por el ejercicio de profesiones, oficios, arte y toda clase de trabajo remunerado, por la prestación de servicios personales o por el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República**, sea que la renta o remuneración consista en salarios, sueldos, dietas, honorarios, gratificaciones, regalías, ventajas, comisiones, o en cualquier otra forma de pago o compensación originada en la relación laboral. Se incluyen los ingresos por licencias con goce de sueldo, salvo que se trate de licencias para estudios debidamente comprobados y siempre que los montos de que se trate constituyan renta única, bajo las previsiones del presente artículo, y los pagos -cualquiera que sea la denominación que se les dé- las pensiones, jubilaciones y semejantes -cualquiera que sea su origen- que paguen o acrediten el Estado, sus instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las empresas o entidades privadas o de capital mixto de cualquier naturaleza." El resaltad no corresponde al original.

De la cita anterior, se destaca que las rentas o remuneraciones por honorarios de las actividades desarrolladas por profesionales, desarrolladas o gestionadas dentro del país se encuentran gravadas con el IRE, salvo que exista algún convenio de doble imposición que contengan alguna cláusula que disponga una disposición distinta a lo indicado en esta Ley.

Por consiguiente, como bien ha indicado esta Dirección General [3], "la norma es clara en indicar que igualmente se encuentran gravadas con el IRE aquellas **rentas que se destinen al exterior por la compra de bienes o prestación de servicios que sean utilizadas en el país**, por ello, los servicios contratados que hayan sido pagados o acreditados o puestos a disposición de personas no domiciliados en Costa Rica, cuando los beneficios o servicios son utilizados en el territorio nacional se está cumpliendo con el hecho generador definido en el norma y en función de esto está gravada con el IRE."

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.



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

Así las cosas, respecto al caso particular, esta Dirección mantiene el criterio que ha sostenido de manera reiterada [4] en el cual ha manifestado que: "en el caso de las lecciones que se impartirán online; es decir, que las recibirán en Costa Rica vía internet, las cuales se llevarán a cabo mediante la plataforma virtual de la Universidad (.), el monto que se pague para este efecto sí se encuentra sujeto al impuesto sobre las remesas al exterior, por considerarse de fuente costarricense, ya que como lo ha considerado esta Dirección en el oficio No. DGT-475- 2013 del 14 de junio de 2013, "lo que se debe considerar para determinar si una prestación es de fuente costarricense, es en dónde se lleva a cabo el servicio principal del prestador", en este caso el servicio es brindado en el país, por lo que se encuentra gravado con el impuesto de referencia".

Es por todo lo antes indicado que se le indica que a los pagos efectuados a los docentes que brinden clases virtuales fuera de Costa Rica sí les son aplicables la retención por Impuesto a las Remesas al Exterior, con una tarifa del 25% cuando la renta o beneficio se pague, acredite **o de cualquier forma se ponga a disposición de personas no domiciliadas en el país**, ello de conformidad con los artículos 52, 53, 54, 56, 59 y 60 de la LISR.

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.



- [1] Obsérvese el oficio MH-DGT-CONS -119-0046-2025 del 31 de julio de 2025.
- [2] Obsérvense los oficios DGT-848-2016 del 25 de agosto de 2016 y DGT-1333-2017 del 30 de noviembre de 2017.
- [3] Obsérvese el oficio MH-DGT-CONS-119-0086-2024 del 19 de noviembre de 2024.
- [4] Obsérvese del oficio DGT-1333-2017 del 30 de noviembre de 2017.

Cordialmente,

Responsables:

Nombre y apellidos	Estructura orgánica	Cargo
JULIA EDITH VILLAREAL GONZÁLEZ	DEPARTAMENTO DE CRITERIO NORMATIVO	Especialista en Criterio Normativo
SYLVIA MARÍA CALVO SÁENZ	DEPARTAMENTO DE CRITERIO NORMATIVO	Jefe del Departamento de Criterio Normativo
MARIO A ARTAVIA RODRIGUEZ	DIRECCIÓN NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	DIRECTOR DE NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL
MARIO RAMOS MARTINEZ	DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN	DIRECTOR DE LA DGT