



**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN**

24 de febrero de 2026

MH-DGT-DNTI-DCN-CONS-0020-2026

Atención consulta amparada en el artículo 119 del CNPT

Señor

Alberto López Chaves Gerente General

Instituto Costarricense de Turismo

Notificaciones: [...]@ict.go.cr

Estimado señor:

En atención a la consulta planteada, recibida en esta dependencia en fecha 18 de febrero de 2026, donde consulta la opinión jurídica de la Dirección General de Tributación sobre la aplicación de la retención en la fuente del 2% al impuesto sobre la renta, al respecto se le indica lo siguiente:

**Cuadro fáctico**

Indica el consultante que, el Instituto Costarricense de Turismo (ICT) promovió, mediante el Sistema Integrado de Compras Públicas (SICOP), la licitación mayor N.º 2024LY-000002-0001200001 denominada: "Contratación de empresas tour operadoras que coordinen el manejo de la atención de grupos de prensa nacional e internacional y agentes de viajes mayoristas y minoristas".

Agrega que como resultado del procedimiento se suscribió, entre otros, el contrato N.º 0432024000900143-00 con la empresa [...] Sociedad Anónima.

El objeto contractual consiste en la coordinación integral de giras y visitas de prensa y agentes de viajes al país, lo cual implica:



- Organización logística.
- Coordinación general.
- Servicios propios (transporte, guías turísticos).
- Contratación de servicios complementarios con terceros (hotelería, alimentación, entradas a parques nacionales, actividades recreativas, entre otros).

En la ejecución contractual, la empresa:

- Factura honorarios por sus servicios de coordinación y servicios propios.
- Solicita el reembolso de sumas canceladas a terceros por servicios necesarios para cumplir el objeto contractual, adjuntando las facturas correspondientes.
- Indica que dichos reembolsos no constituyen renta gravable para ella, por lo que no deberían estar sujetos a la retención del 2%.

Menciona que, desde el inicio del contrato, el ICT ha aplicado la retención del 2% sobre el monto total facturado.

Finalmente indica, que actualmente, la empresa contratada sostiene que únicamente debería aplicarse la retención sobre sus honorarios (fee de coordinación y servicios propios), excluyendo los montos correspondientes a servicios tercerizados debidamente documentados.

### **Consulta Concreta**

Plantea el consultante lo siguiente:

¿Si en el marco de un contrato administrativo de servicios, cuando el contratista factura honorarios propios y adicionalmente solicita el reembolso de gastos efectivamente pagados a terceros, debidamente documentados y sin margen de utilidad, la retención del 2% debe aplicarse sobre el total facturado o únicamente sobre los honorarios correspondientes al servicio propio del contratista?



### Criterio de Consultante

Manifiesta el consultante que, el contrato acordado entre el Instituto Costarricense de Turismo y la empresa [...] S.A., fue adjudicada por un monto global ofertado en SICOP, sin que en la estructura contractual se estableciera una diferenciación jurídica entre honorarios y reembolsos como figuras autónomas.

Aclarando que el pago que realiza el ICT se efectúa a un único proveedor contractual, quien asume integralmente la ejecución del objeto contratado.

Indicando que en aplicación del artículo 23, inciso g) de la Ley N.º 7092 y el artículo 22, inciso vii) de su Reglamento, la retención procede sobre las sumas pagadas por concepto de servicios. Procediendo el Instituto desde esta perspectiva, a considerar que el monto total facturado constituye la base sobre la cual debe aplicarse la retención, por tratarse de pagos efectuados al contratista en ejecución de un contrato administrativo.

Sin embargo, ante una interpretación planteada por la empresa -según la cual los reembolsos debidamente documentados no constituyen renta ni utilidad conforme al artículo 1 de la Ley 7092- surge la duda sobre si tales sumas pueden excluirse de la base sujeta a retención.

### Criterio de esta Dirección General

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 23 inciso g) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece:

*"ARTICULO 23.- Retención en la fuente. 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 esta Ley, 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. Para estos fines, los indicados sujetos deberán retener y enterar al Fisco, por cuenta de los beneficiarios de las rentas que a continuación se mencionan, los importes que en cada caso se señalan:

(.).

(\*)g) 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 el dos por ciento (2%) del producto bruto sobre las cantidades mencionadas, aun cuando se trate de pagos a cuenta o adelanto de esas operaciones.

El contribuyente podrá solicitar que los montos de las retenciones efectuadas con base en la presente disposición, se acrediten a los pagos parciales citados en el artículo 22 de esta Ley.

Esas retenciones deben practicarse en las fechas en que se efectúen los pagos o los créditos que las originen. Las sumas retenidas deberán depositarse en los bancos del Sistema Bancario Nacional o en sus agencias o sucursales, que cuenten con la autorización del Banco Central, dentro de los quince días naturales del mes siguiente a la fecha de la retención.

(Así reformado por inciso g) del artículo 19 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).

(\*) (Nota de Sinalevi: Mediante el artículo 1° de la resolución N° MH-DGT-RES-0026-2023 del 24 de octubre de 2023, se acordó que el agente retenedor queda liberado de aplicar la retención del 2% establecida en el artículo 23 inciso g) de la Ley N° 7092 cuando se trate de la cancelación de recibos correspondientes a servicios públicos, como por ejemplo suministro de agua, electricidad, telecomunicaciones y similares.)(la negrita no es del original "

El artículo transcrito establece que toda entidad pública o privada - incluyendo el Estado, los bancos del Sistema Bancario Nacional, el Instituto Nacional de Seguros, municipalidades y demás instituciones autónomas o semiautónomas- deben actuar como agentes de retención del impuesto cuando pague o acredite rentas sujetas a este tributo, es decir, debe descontar el monto correspondiente y entregarlo al Fisco en nombre del beneficiario del ingreso; específicamente, el inciso g) dispone que cuando el Estado o sus entes realicen licitaciones, contrataciones u otras operaciones y paguen rentas a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país, deberán retener un 2% sobre el monto bruto pagado o acreditado, incluso si se trata de anticipos o pagos parciales, funcionando esa retención como un adelanto del impuesto que corresponde al contribuyente.



La interpretación que ha venido haciendo el Instituto Costarricense de Turismo, de aplicar la retención del 2% sobre el monto total facturado a la empresa contratada es correcta. El artículo 23 de cita, no distingue entre servicios prestados por el contratista y servicios tercerizados contratados por aquel para cumplir las obligaciones contractuales con el ente público. La obligación de la retención surge por el pago o acreditación de rentas en el marco de una contratación pública y la base de la retención es el producto bruto de la operación, es decir sobre el monto total pagado o acreditado al proveedor por cada pago efectuado en ejecución del contrato, sin deducciones de costos y gastos.

Es decir, para efectos de la retención en la fuente, no procede depurar la base por gastos incurridos por el proveedor ni excluir del producto bruto sumas que correspondan a pagos a terceros, cuando esos montos forman parte de la contraprestación pagada por el ente público al contratista.

Entendiendo la expresión "producto bruto sobre las cantidades mencionadas" como el total de las sumas que el ente público paga o acredita al proveedor por los servicios contratados en licitaciones o contrataciones públicas, como es el caso aquí narrado por el consultante de la "Contratación de empresas tour operadoras que coordinen el manejo de la atención de grupos de prensa nacional e internacional y agentes de viajes mayoristas y minoristas". Base que como se indicó, no está sujeta a depuraciones ni deducciones por costos incurridos por el proveedor, dado que la retención constituye un pago a cuenta del impuesto sobre las utilidades y un mecanismo de recaudación anticipada del tributo.

Por lo que, de conformidad con la normativa citada, y aún cuando la empresa no obtenga utilidad sobre los montos pagados a terceros, dichos importes forman parte del producto bruto pagado por la institución al proveedor de los servicios contratados, y por ende, debe considerarse dentro de la base de la retención del 2%.

Siendo las únicas excepciones para la retención del 2%, las establecidas por el artículo 30 inciso vii del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta estableciendo el inciso v:

*"v) Operaciones que no excedan de un salario base según lo establecido en el artículo 2 de la Ley No. 7337. "*

Por lo que de no exceder el salario base, los pagos realizados por el Instituto Costarricense de Turismo a la empresa contratada en la "Contratación de empresas tour operadoras que coordinen el manejo de la atención de grupos de prensa nacional e internacional y agentes de viajes mayoristas y minoristas", según lo establecido en el artículo 2 de la ley 7337, no correspondería aplicar la retención del 2%, de lo contrario si la operación sí excede el salario base, como se ha desarrollado a lo largo de la presente, sí correspondería la retención en la fuente del 2% sobre el producto bruto de las sumas que la Institución paga o acredita al proveedor producto del contrato de licitación N° 2024LY-000002-0001200001.



De esta forma queda atendida las consultas planteadas. 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,

Responsables:

| Nombre y apellidos        | Estructura orgánica                             | Cargo                                                                  |
|---------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| JUAN GABRIEL ARIAS GOMEZ  | 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 DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN / AUTORIDAD TRIBUTARIA |