



Dirección General de Tributación
22 de junio de 2026
MH-DGT-DNTI-DCN-CONS-00000039-2026

Atención consulta amparada en el artículo 119 del CNPT
Señora
[...]
Notificaciones: [...]@gmail.com

Estimada señora:

En atención a su consulta amparada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) de fecha 22 de abril, presentada el 23 de abril ambos del presente año, mediante el cual solicita criterio sobre el tratamiento tributario en el impuesto al salario, se brinda respuesta en los términos expuestos en el presente oficio.

Cuadro fáctico

La consultante señala que es servidora judicial y que en virtud de ello el Poder Judicial le rebaja el impuesto sobre la renta. Agrega que en febrero de 2025, su esposo fallece y la Junta Administradora del Fondo del Poder Judicial (JUNAFO), le asignó una pensión por supervivencia por un monto quincenal bruto de ₡ 172.513.42 (**₡345.026.84 mensuales**), al cual se le aplica un rebajo quincenal por concepto de impuesto al salario de ₡27.669.29 (**₡55.338.58 mensuales**).

Señala que en respuesta a consulta sobre rebajo del impuesto al salario ante JUNAFO, ésta además de referirse al oficio DGT-386-2015 de esta dependencia, señaló mediante resolución N° 0006-JUNAFO-2026 en la parte que interesa que: *"Tanto el salario como la jubilación o pensión son pagos que realiza el Estado como tal; por ende, se deben sumar y computar ambos ingresos."*



Consulta Concreta

La consultante plantea lo siguiente:

*"¿Es correcta la aplicación del **Oficio DGT-386-2015** de la Dirección de Tributación que está haciendo JUNAFO (o el Poder Judicial mediante la Dirección de Gestión Humana) al caso particular de la suscrita? ¿Es correcto que pese a que recibo un salario (**¢2.098.000 mensual**) POR EL QUE PAGO **IMPUESTO SOBRE LA RENTA** y al mismo tiempo percibo **PENSIÓN POR SUPERVIVENCIA** cuyo monto (**¢ 345.026.84 mensual**), por ley, está exenta de DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SE ME DEBA, aun así, **REBAJAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOBRE LA TOTALIDAD DE LA SUMATORIA DE AMBOS RUBROS?** (salario y pensión exenta) ¿Puede la Junta Administradora del Fondo de Pensiones y Jubilaciones del Poder Judicial (o el Poder Judicial mediante la Dirección de Gestión Humana) **SEGUIR APLICANDO Y REBAJANDO EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA** AL MONTO QUE PERCIBO POR CONCEPTO DE PENSIÓN POR SUPERVIVENCIA DE **¢ 345.026.84 MENSUAL** PESE A ESTAR EXENTA POR LEY DE DICHO PAGO?"*

Criterio de la Consultante

La consultante refiere al oficio DGT-386-2015, según el cual esta dependencia señaló que cuando se perciban días salario y días pensión o jubilación o a la inversa, "se deben sumar los ingresos por ambos conceptos y aplicar la tarifa del impuesto total de las sumas percibidas".

De ello, estima que dicha respuesta deben interpretarse en función de lo que se consultó por parte del Poder Judicial y que, en ninguno de los cuestionamientos realizados, se consultó por el caso en que la persona funcionaria judicial perciba salario y pensión al mismo tiempo o de forma simultánea, tomándose en cuenta que alguno de esos ingresos estuviera exento del pago del impuesto, e incluso ambos.

La consultante considera que su situación es distinta; siendo que si bien es cierto, su salario sí está afecto al impuesto sobre la renta, su pensión no, porque el monto que percibe está por debajo del monto mínimo establecido en la ley y por ende exento del pago del impuesto sobre la renta.



Asimismo, cita el numeral 33 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR), referido a que el patrono o entidad pagadora debe retener el impuesto "sobre la renta total percibida mensualmente por el trabajador", a efectos de estimar que, cuando la norma habla de renta total, se refiere al ingreso afecto por el impuesto, por ya sea el salario de la persona o bien la jubilación o pensión, o bien sobre el ingreso de salario y pensión cuando la persona recibe ambas cosas, siempre y cuando estén afectas al impuesto en virtud del monto de cada una de ellas y no a una sumatoria para obtener una renta global.

También manifiesta que la norma al indicar que: "El impuesto establecido en este artículo, que afecta a las personas que solamente obtengan ingresos por los conceptos definidos en este artículo, tendrá el carácter de único, respecto a las cantidades a las cuales se aplica.", refiere a que la retención se aplicará únicamente a aquellas cantidades sobre las cuales debe pagarse el tributo, es decir, estima que se debe sumar los ingresos por salario y por pensión para aplicarles el impuesto respectivo en el entendido de que es para aquellos casos en que ambos ingresos o rentas estén afectos al impuesto.

Adicionalmente indica que, no le aplica la renta global dado que ese proyecto de ley aún no ha sido aprobado en el país a efectos de integrar los ingresos de los contribuyentes en una base imponible única, independientemente de su cuantía, considerando que si en la actualidad la Administración suma un ingreso gravado y otro que no lo está, estaría aplicando una renta global, violentando el principio de reserva de ley en materia tributaria de conformidad con el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política y el artículo 11 del CNPT.

Finalmente, estima que se violenta el numeral 45 de la Constitución Política en el tanto si la ley dispuso liberar la pensión como una garantía social, sumarla con el salario para efectos de tarifa equivale a gravarla indirectamente, lesionando el principio de capacidad contributiva y contrariando la finalidad social de la exención y de ello cita los votos No. 5652-97 del 16 de septiembre de 1997 y el voto No. 2657-2001 de 4 de abril de 2001 ambos de la Sala Constitucional.

Criterio de esta Dirección General

Examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de la información suministrada, esta Dirección General considera atendiendo las interrogantes planteadas, que sí es correcta la aplicación del criterio vertido en el oficio N° DGT-386-2015 que realiza JUNAFO al caso particular de la consultante, que sí es procedente el rebajo del impuesto al salario para con el salario y la pensión recibida por la



petente y por ende sí es JUNADO le debe seguir aplicando el rebajo del impuesto al salario al monto percibo por concepto de pensión por supervivencia, toda vez que:

Al amparo de las disposiciones del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta denominado 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 artículo 33 de la LISR establece un régimen especial para las rentas del trabajo dependiente, sujetándolas a una escala progresiva de gravamen y reconociendo, simultáneamente, una serie de beneficios fiscales incorporados por el propio legislador.

Entre estos beneficios destacan la existencia de un tramo exento, la aplicación de tarifas progresivas y los créditos fiscales regulados en el artículo 34 de la misma ley. Por lo que desde esta perspectiva, el diseño normativo del impuesto al salario evidencia que el legislador ya ponderó las circunstancias personales y económicas de los contribuyentes sujetos a este régimen, incorporando mecanismos destinados a disminuir la carga tributaria efectiva y por ende, el sistema grava aquella porción que excede los montos legalmente exentos y conforme a una tarifa progresiva.

Al respecto, es menester señalar que, la propia LISR revela la intención legislativa de evitar la duplicidad de beneficios dentro de este régimen, de ello, un claro ejemplo se encuentra en el artículo 34, cuando dispone que quienes utilicen determinados créditos fiscales no tendrán derecho a aplicar otros créditos previstos en la ley. Esta disposición demuestra que los beneficios fiscales son de creación legal y únicamente proceden en la medida exacta en que el legislador los haya autorizado.

Bajo esa lógica, cuando una persona percibe simultáneamente un salario y una pensión de sobrevivencia o una jubilación, no puede sostener válidamente que una de esas rentas deba quedar excluida del tratamiento tributario únicamente porque ya soporta imposición sobre la otra.

La LISR no establece una exención de esa naturaleza, por el contrario, el régimen reconoce previamente beneficios fiscales generales que resultan aplicables a los sujetos comprendidos dentro del impuesto sobre las rentas del trabajo dependiente.

En consecuencia, el principio de legalidad tributaria impide a la Administración Tributaria crear, por vía interpretativa, una nueva exclusión, exención o beneficio fiscal para quienes perciben simultáneamente varias rentas sujetas al régimen del artículo 33 de la LISR, toda vez que si el legislador hubiese querido excluir las pensiones de sobrevivencia o impedir que se consideraran junto con otras rentas del trabajo, lo habría establecido expresamente.

Por ello, una interpretación sistemática de los artículos 33 y 34 de la LISR permite concluir que los beneficios fiscales aplicables al impuesto sobre las rentas del trabajo son aquellos



expresamente previstos por la ley -tramos exentos, tarifas progresivas y créditos autorizados-, sin que resulte jurídicamente admisible reconocer beneficios adicionales no contemplados por el ordenamiento jurídico. Lo contrario supondría una extensión indebida de las exenciones tributarias, contraria a su carácter excepcional y al principio de reserva de ley en materia tributaria.

Acerca bien, no lleva razón la consultante al señalar que la situación planteada constituye un supuesto de doble imposición y/o se trata de la aplicación de una renta global en Costa Rica; sino por el contrario, la LISR prevé que tanto los salarios como las jubilaciones o pensiones se encuentran comprendidos dentro del régimen de imposición aplicable a las rentas del trabajo personal dependiente, sujetándolos a una escala progresiva de gravamen; en donde el propio sistema reconoce determinados beneficios fiscales, entre ellos los tramos exentos y los créditos fiscales correspondientes, de manera que el contribuyente ya disfruta de mecanismos legales destinados a reducir su carga tributaria.

Por esta razón, cuando una persona percibe simultáneamente un salario y una pensión derivada de la condición de beneficiaria de un régimen de pensiones, no puede analizarse cada ingreso de manera aislada, toda vez que es la misma normativa que expresamente dispone su tratamiento tributario de retención sobre la renta total percibida mensualmente por el trabajador.

En consecuencia, el eventual incremento de la carga tributaria no deriva de una penalización por recibir una pensión, ni de un sistema de renta global como señala la consultante, sino de la aplicación del principio de capacidad contributiva, toda vez que cuando una persona ya recibe el beneficio fiscal que el legislador estimó procedente mediante los tramos exentos, créditos y demás mecanismos de alivio tributario previstos en la ley, no le resulta jurídicamente procedente pretender un nuevo beneficio sobre ingresos que ya han sido objeto de un régimen fiscal favorable.

En otras palabras, no se trata de que la ley desconozca la naturaleza de la pensión, sino de que el ordenamiento tributario considera que la percepción simultánea de varias rentas de esta naturaleza evidencia una mayor capacidad contributiva y, por ende, justifica la aplicación de la tarifa correspondiente prevista por el legislador.

Acerca del oficio de esta dependencia, éste refuerza que *"la valoración de la conveniencia o justicia del modelo tributario corresponde al legislador, mientras que la Administración se encuentra obligada a aplicar el régimen vigente en los términos expresamente establecidos por la ley"*, lo que suele ser útil cuando el contribuyente plantea objeciones de equidad o política tributaria.

Desde una perspectiva estrictamente jurídica, el legislador ya contempló un tratamiento fiscal favorable para este tipo de rentas y definió expresamente la forma en que deben tributar cuando concurren varias fuentes de ingreso.



Por lo tanto, conforme enuncian los artículos 121 inciso 13 de la Constitución Política y 5 del CNPT, los beneficios fiscales únicamente pueden otorgarse cuando una norma legal los establece expresamente.

Asimismo, según se dispone para con el impuesto al salario, tal y como se indicó previamente, la LISR contempla: tramos exentos, tarifas progresivas y créditos fiscales por cargas familiares cuando correspondan, así como exclusiones expresamente previstas por el legislador; siendo tales mecanismos que constituyen un tratamiento fiscal favorable que reduce la carga tributaria efectiva respecto de la totalidad del ingreso percibido.

De ello, en el entendido de que la consultante pretende que la pensión de sobrevivencia o el beneficio recibido no se tome en consideración para efectos tributarios, ello equivaldría a reconocer una exención o beneficio adicional que no se encuentra previsto en la ley y del cual la Administración Tributaria no tiene potestad para crear exenciones o tratamientos preferenciales no contemplados expresamente por el legislador.

De esta manera, cuando una persona percibe simultáneamente salario y pensión, se está frente a una persona que posee una capacidad económica superior a quien percibe únicamente uno de esos ingresos y por ello, la ley dispone la forma en que deben considerarse dichas rentas para efectos de la determinación del tributo, respetando el principio constitucional de capacidad contributiva derivado de los artículos 18 y 33 de la Constitución Política.

Por lo que, siendo que la LISR ya incorporó los beneficios fiscales que el legislador estimó procedentes para las rentas del trabajo y las pensiones, mediante tramos exentos, créditos y tarifas diferenciadas y en ausencia de una norma legal que establezca una exención adicional para los supuestos de percepción concurrente de salario y pensión, la Administración Tributaria carece de competencia para reconocer un tratamiento más favorable que el expresamente previsto por el ordenamiento jurídico.

En conclusión y en concordancia con las consultas planteadas, se manifiesta con fundamento en lo expuesto, que en lo referente a la primera consulta el oficio en análisis DGT-386-2015, sí le es aplicable a la situación de la consultante tal y como ha sido resuelto por JUNAFO; en relación con la segunda consulta, sí le es aplicable la deducción del impuesto al salario para con la sumatoria del salario y la pensión recibida, toda vez que la LISR ya previó el tratamiento fiscal aplicable a tales rentas derivadas de salarios y pensiones, incluyendo los tramos exentos y demás mecanismos de alivio tributario y respecto a la tercera consulta, JUNAFO sí le debe seguir aplicando el impuesto al salario sobre el rubro de la pensión recibida, siendo que no existe una disposición legal que establezca una exención adicional para los casos en que una misma persona perciba simultáneamente ambas rentas.



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,

MIGUEL ÁNGEL SOLÍS SÁNCHEZ
Director General de Tributación Autoridad Tributaria
Competente Dirección General de Tributación

Elaborado por:	FANNY LEDEZMA BOSCHINI	Especialista en Criterio Normativo	Departamento de Criterio Normativo
Revisado por:	SYLVIA MARÍA CALVO SÁENZ	Jefe del Departamento de Criterio Normativo	Departamento de Criterio Normativo
Visto bueno de:	MARIO A ARTAVIA RODRIGUEZ	Director de Normativa y Tributación Internacional	Dirección Normativa y Tributación Internacional