DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN
27 de octubre de 2026
MH-DGT-DNTI-DCN-CONDGT-00000017-2026

Atención a consulta amparada en el artículo 119 CNPT

Señora
Notificaciones: [...].com
[...]
Apoderada Generalísima sin límite de suma
[...] Consultores S.A.
[...] Consultores S.A.

Estimada señora:

En atención a la consulta planteada, recibida en esta dependencia en fecha 4 de setiembre de 2026, donde consulta la opinión jurídica de la Dirección General de Tributación respecto del tratamiento tributario aplicable a los pagos efectuados a una entidad residente fiscal en los Emiratos Árabes Unidos, derivados de la adquisición de licencias temporales de software destinadas a su posterior comercialización a usuarios finales ubicados en Costa Rica, al respecto se le indica lo siguiente:

Cuadro fáctico

Indica la consultante, que [...] Consultores s.a. es una sociedad debidamente constituida conforme a las leyes de Costa Rica, que participa en la comercialización de productos de software del fabricante [...] Inc.

La operación se desarrolla mediante la siguiente cadena comercial: [...] Inc. (fabricante del software)

↓

[...]sai (distribuidor internacional autorizado)

↓

[...] Consultores s.a. (revendedor autorizado en Costa Rica)

↓

Usuarios finales en Costa Rica

La empresa [...] Inc., tiene como autorizado a [...]sai para distribuir productos de software [...] y designar revendedores autorizados, por su parte, [...]sai ha autorizado a [...] Consultores S.A. como revendedor para comercializar y dar soporte a los productos [...] a usuarios finales ubicados en Costa Rica. Productos que corresponden a licencias temporales de software [...] MapInfo Pro, cuyo plazo de vigencia depende de la licencia contratada en cada operación comercial.

El software es utilizado por los usuarios finales mediante instalación en sus equipos y conforme a los términos de licencia establecidos por [...].

Explica la consultante que la operación realizada por [...] Consultores S.A. corresponde a una adquisición dentro de una cadena autorizada de distribución comercial de software.

[...] Consultores s.a. no adquiere facultades para:

-Reproducir el software como titular;
-Modificarlo;
-Desarrollar obras derivadas;
-Sublicenciar derechos propios sobre el software;
-Explotar comercialmente la propiedad intelectual del fabricante.

La participación de [...] Consultores s.a. se limita a adquirir licencias dentro del canal autorizado y posteriormente comercializarlas a usuarios finales en Costa Rica, donde éstos reciben un derecho limitado de uso conforme al End User License Agreement (EULA) y los Supplier Terms emitidos por [...].

Consulta Concreta

1) Determinar si los pagos efectuados por [...] Consultores S.A. a [...]sai, residente fiscal en los Emiratos Árabes Unidos, por la adquisición de licencias temporales de software destinadas a su posterior comercialización en Costa Rica generan la obligación de practicar retención en la fuente conforme a la legislación interna y al Convenio para Evitar la Doble Imposición.

2) Determinar si, conforme al Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Costa Rica y los Emiratos Árabes Unidos, dichos pagos deben calificarse como: a) regalías por uso o derecho de uso de propiedad intelectual; o b) beneficios empresariales derivados de una actividad comercial de distribución y reventa de licencias de software.

3) En caso de que corresponda aplicar el Convenio para Evitar la Doble Imposición, indicar los requisitos documentales y formales necesarios para aplicar el tratamiento correspondiente.

4) Indicar el tratamiento tributario aplicable considerando que:

-El proveedor extranjero actúa como distribuidor autorizado del fabricante;

-[...] Consultores S.A. actúa como reseller autorizado;

-No existe transferencia de propiedad intelectual;

-Las licencias corresponden únicamente a derechos limitados de uso por plazo determinado.

5) En caso de que la Administración considere aplicable el artículo 12 del Convenio, indicar la tarifa máxima de imposición aplicable y la forma en que debe acreditarse el cumplimiento de los requisitos previstos en dicho Convenio.

Criterio de Consultante

Manifiesta la consultante que, la calificación tributaria del pago a [...]SAI debe efectuarse atendiendo a la naturaleza jurídica y económica real de la operación, a los derechos efectivamente adquiridos y a la estructura contractual de distribución y reventa, y no únicamente al hecho de que el producto comercializado sea un software.

En particular, la consultante considera que existen elementos para sostener que el ingreso obtenido por [...]SAI corresponde a un beneficio empresarial derivado de su actividad comercial como distribuidor autorizado, y no a una contraprestación por la explotación por parte de [...] Consultores S.A. de derechos de propiedad intelectual del software.

Esta posición encuentra sustento en que [...] Consultores S.A. no adquiere facultades para reproducir el software como titular, modificarlo, desarrollar obras derivadas, explotar comercialmente la propiedad intelectual del fabricante o transferir a terceros derechos de propiedad intelectual propios. La relación contractual la sitúa dentro de una cadena de distribución y reventa.

Indica que considera que el artículo 7 del Convenio entre Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición, constituye la disposición principal a considerar, en la medida en que el ingreso de [...]SAI se derive de actividad empresarial de distribución y comercialización de software, y no de la explotación de un derecho de propiedad intelectual cedido o licenciado a [...] Consultores S.A.

Apunta que la estructura contractual muestra que [...]SAI actúa como distribuidor autorizado y que [...] Consultores S.A. actúa como revendedor autorizado. La operación se concreta en la adquisición de suscripciones/licencias para su posterior comercialización a clientes finales.

Menciona que reconoce que, por tratarse de software, también debe analizarse el artículo

12 del Convenio. Sin embargo, considera que no resulta procedente presumir automáticamente que cualquier pago relacionado con software constituye una regalía.

Manifiesta que la definición de regalía contenida en el artículo 12 del Convenio Costa Rica y Emiratos Árabes Unidos comprende pagos por el uso o la concesión de uso de patentes, marcas comerciales, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, determinados equipos industriales, comerciales o científicos, y por el suministro de información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Señala que, en la operación efectuada, los contratos excluyen expresamente la transferencia de propiedad intelectual, código fuente, derechos de autor y derechos de explotación sobre el software. Considerando que estos elementos diferencian esta operación de una contraprestación por la explotación de derechos de propiedad intelectual.

Finalmente considera pertinente hacer referencia al Acuerdo Integral de Asociación Económica en Comercio e Inversión entre Costa Rica y los Emiratos Árabes Unidos (CEPA), vigente desde el 1 de abril de 2025. En donde según indica el Capítulo 10 del CEPA regula el Comercio Digital y define "digital product" como un programa de computadora, texto, video, imagen, grabación de sonido u otro producto codificado digitalmente, producido para venta o distribución comercial y susceptible de transmisión electrónica. Donde la operación de [...] Consultores S.A. se relaciona con la comercialización transfronteriza de software mediante una suscripción, por lo que el CEPA resulta pertinente como contexto para caracterizar la operación como una actividad de comercio digital transfronterizo entre las Partes.

Sin embargo, indica que es consciente que el artículo 16.3 del CEPA establece expresamente que nada de lo dispuesto en el acuerdo se aplica a medidas tributarias y que el acuerdo no afecta los derechos y obligaciones de las partes bajo convenios tributarios; asimismo, dispone que, ante una inconsistencia, el convenio tributario prevalece en la medida de la inconsistencia.

Criterio de esta Dirección General

De conformidad con el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, esta Dirección General procederá a analizar la aplicación de la normativa tributaria al supuesto concreto planteado, con fundamento en los hechos y la documentación aportada por la consultante. En ese sentido, se precisa que la función consultiva tiene carácter informativo, y se limita a la interpretación y aplicación de las disposiciones tributarias a la situación descrita.

De los antecedentes aportados se desprende que [...] Consultores S.A. participa en una cadena autorizada de comercialización de productos de software desarrollados por [...] Inc. Dentro de esa estructura comercial, [...]sai, residente fiscal en los Emiratos Árabes Unidos, actúa como distribuidor internacional autorizado, mientras que [...] Consultores S.A. interviene como revendedor - reseller - autorizado para Costa Rica. La operación consultada consiste, específicamente, en la adquisición de licencias temporales de software con la finalidad de suministrarlas posteriormente a los usuarios finales, quienes reciben un derecho

limitado de utilización del programa conforme con el acuerdo de licencia de usuario final del software definido por el fabricante.

Asimismo, de la revisión del End User License Agreement (EULA) aportado al expediente, se desprende que los usuarios únicamente reciben una licencia limitada, no exclusiva e intransferible de uso del software, manteniéndose los derechos de propiedad intelectual en cabeza de su titular y estableciéndose restricciones respecto de su reproducción, modificación, sublicenciamiento y explotación comercial.

La valoración jurídica que se desarrolla a continuación parte de las circunstancias descritas por la consultante y de la documentación aportada al expediente. Según lo manifiesta [...] Consultores S.A. no adquiere la titularidad de los derechos de propiedad intelectual correspondientes al software, no recibe el código fuente ni está facultado para modificar el programa, desarrollar obras derivadas, reproducirlo automáticamente o explotar comercialmente los derechos de autor incorporados en éste. Su participación se limita a la comercialización, dentro del canal autorizado establecido por el fabricante y el distribuidor, de productos o derechos de acceso y uso destinados al consumidor final.

Si bien nuestra legislación grava mediante el impuesto sobre remesas al exterior determinadas rentas pagadas a personas domiciliadas en el extranjero, incluidos los pagos que se realicen por el uso de patentes, marcas de fábrica, privilegios, regalías, la existencia del "Convenio con el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de evasión y elusiones fiscales y su protocolo" Ley N°9963, obliga a determinar la naturaleza del pago conforme con las definiciones y reglas contenidas en el mismo.

El artículo 12 del Convenio entre Costa rica y Emiratos Árabes Unidos, considera regalías las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de determinados derechos de propiedad intelectual, entre ellos los derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, así como patentes, marcas, diseños, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos y otros bienes o derechos expresamente contemplados en esa disposición.

De tal definición se desprende que no todo pago relacionado con un programa informático constituye necesariamente una regalía. Por ende, para calificar un pago relacionado con software no basta que el contrato o factura indique la expresión licencia, sino que debe analizarse cuáles derechos son efectivamente transmitidos. Es decir, debe distinguirse entre la adquisición de derechos de explotación de la propiedad intelectual, como reproducción, modificación o transformación del programa, y la adquisición de un derecho limitado que permite comercializar el software dentro de una cadena de distribución. Siempre entendiendo que la calificación convencional de la renta requiere atender a los derechos efectivamente conferidos al adquirente y a la sustancia económica de la operación, más allá de la denominación contractual utilizada por las partes.

Tal diferencia coincide con los comentarios del artículo 12 de Convenio Modelo de la ONU sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo 2021, la cual constituye un criterio técnico relevante de interpretación, el cual en el comentario 14.4 indica al respecto:

"14.4 Los acuerdos entre los titulares de los derechos de autor sobre un software y un intermediario distribuidor, por lo general otorgan al intermediario distribuidor el derecho de distribución de copias del programa sin incluir el derecho de reproducción de ese programa. En estas operaciones, la parte de los derechos de autor que se adquieren se limitan a los necesarios para que el intermediario comercial distribuya copias del software. En tales operaciones, los distribuidores están pagando únicamente por la adquisición de copias del software y no por explotar ninguno de los derechos de autor que lo protegen. Por tanto, en una operación en la que el distribuidor efectúe un pago para adquirir y distribuir copias de software (sin derecho de reproducirlo), al analizar la naturaleza de la operación con fines tributarios deben obviarse los derechos relacionados con este acto de distribución. Los pagos percibidos en este tipo de operaciones se tratarán como beneficios empresariales, conforme al Artículo 7." [1]

Comentario del cual se extrae que los pagos relacionados con software pueden considerarse regalías cuando se adquieren derechos que permiten explotar el derecho de autor incorporado en el programa. Por el contrario, cuando solamente se obtienen las facultades necesarias para comercializarlo como producto, sin derecho de reproducción o explotación de la propiedad intelectual, los pagos deben calificarse como beneficios empresariales. Bajo los hechos expuestos y la documentación aportada al expediente, dicho criterio resulta compatible con el supuesto objeto de consulta, dado que [...] Consultores, S.A. actúa como revendedor autorizado - reseller - y no como licenciatario de los derechos de explotación del software.

Con fundamento en los hechos descritos por la consultante y la documentación incorporada al expediente, los pagos efectuados por [...] Consultores, S.A. a [...]sai no evidencian una contraprestación por el uso o la concesión de uso de derechos de propiedad intelectual comprendidos en el artículo 12 del Convenio. Por el contrario, presentan características compatibles con ingresos derivados de la actividad comercial ordinaria del distribuidor extranjero y, en consecuencia, con beneficios empresariales regulados por el artículo 7.

Artículo 7 del Convenio entre Costa Rica y los Emiratos Árabes Unidos, Ley N° 9963:

"ARTÍCULO 7

BENEFICIOS EMPRESARIALES

Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante podrán someterse a imposición solamente en ese Estado a no ser que la empresa realice actividades empresariales en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. (…) [2]

Esta disposición establece, que los beneficios de una empresa residente de uno de los Estados contratantes solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, salvo que la empresa realice actividades en el otro Estado mediante un establecimiento permanente. Siempre que se acredite mediante documento idóneo la residencia fiscal de [...]sai conforme a las disposiciones del Convenio y siempre que la entidad extranjera no opere en Costa Rica mediante un establecimiento permanente en los términos previstos por el Convenio, no es posible en Costa Rica, gravar dichos beneficios empresariales y por ende [...] Consultores S.A. no deberá practicar retención por concepto del impuesto sobre las remesas al exterior respecto de los pagos objeto de consulta, resolviéndose de esta forma las consultas 1, 2, 4 y 5 presentadas por el consultante.

En cuanto a la consulta número 3, la aplicación del Convenio no requiere autorización previa de esta Dirección General, no obstante, corresponde a [...] Consultores S.A., bajo su responsabilidad conservar el certificado de residencia fiscal de [...]sai emitido por la autoridad tributaria competente y correspondiente al periodo de los pagos, así como cualquier otra documentación necesaria para acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el Convenio, los contratos que acrediten la condición de distribuidor y revendedor autorizado, los acuerdos de licencia de usuario final establecido por los proveedores, facturas y demás documentos que demuestren la naturaleza comercial de la operación, la inexistencia de derechos de reproducción o explotación de la propiedad intelectual y la ausencia de un establecimiento permanente de [...]sai en Costa Rica. Lo anterior se entiende sin perjuicio de las facultades de comprobación y fiscalización de la Administración Tributaria.

En conclusión, en cuanto a la primera y segunda consulta, los pagos efectuados por [...] Consultores S.A. a [...]sai por la adquisición de licencias temporales de software destinadas a su posterior comercialización a usuarios finales en Costa Rica presentan características compatibles con beneficios empresariales, conforme con el artículo 7 del Convenio entre Costa Rica y los Emiratos Árabes Unidos, y no como regalías comprendidas en el artículo 12. En consecuencia, siempre que [...]sai acredite su residencia fiscal en los Emiratos Árabes Unidos y no disponga de un establecimiento permanente en Costa Rica, dichos pagos no

estarán sujetos a imposición en Costa Rica y [...] Consultores S.A. no deberá practicar retención por concepto de impuesto sobre remesas al exterior.

Respecto a la tercera consulta, la aplicación del Convenio no requiere autorización previa de esta Dirección General. No obstante, corresponde a [...] Consultores S.A., y bajo su responsabilidad, conservar el certificado de residencia fiscal de [...]sai correspondiente al periodo en que se efectúen los pagos, así como los contratos, facturas, y demás documentación que permita acreditar la condición de distribuidor y revendedor autorizado, la naturaleza comercial de la operación, la ausencia de derechos de reproducción o explotación de la propiedad intelectual y la inexistencia de un establecimiento permanente de [...]sai en Costa Rica.

En relación a la cuarta consulta, considerando que [...]sai actúa como distribuidor autorizado, [...] Consultores S.A. como revendedor autorizado y que la operación no implica la transferencia de derechos de propiedad intelectual, sino únicamente la comercialización de licencias que confieren a los usuarios finales un derecho limitado de uso por un plazo determinado, resulta aplicable el tratamiento previsto por los beneficios empresariales en el artículo 7 del Convenio, en los términos indicados anteriormente.

Finalmente, respecto de la quinta consulta, al haberse determinado, que los pagos objeto de análisis se encuentran comprendidos en el artículo 7 del Convenio y no constituyen regalías en los términos de su artículo 12, no corresponde determinar la tarifa máxima de imposición prevista para estas últimas ni los requisitos específicos asociados a su aplicación.

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 DE LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION AUTORIDAD TRIBUTARIA COMPETENTE DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

Elaborado por:	Juan Gabriel Arias Gomez	Especialista en Criterio Normativo	Departamento de Criterio Normativo
Revisado por:	Sylvia María Calvo Sáenz	Jefe del Departamento de Criterio Normativo	Departamento de Criterio Normativo

1. Organización de Naciones Unidas. Modelo de Convenio sobre Doble Imposición entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (2021), pag 407.
2. Convenio con el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de evasión y elusiones fiscales y su protocolo. Ley Nº 9963. (2021)

Fuente: tomado del Módulo del Digesto Tributario del Sistema Costarricense de Información Jurídica
Fecha: 04/11/2026, hora: 18:02:09

Recopilado y curado por: Jennifer A. Ramírez Zúñiga