

**Dirección General de Tributación  
Ministerio de Hacienda**

**Criterio Institucional MH-DGT-CRIT-0001-2023  
Tratamiento tributario sobre erogaciones que realicen promotores y organizadores de  
espectáculos públicos en Costa Rica a los artistas domiciliados en el exterior**

**Resumen ejecutivo:** El presente criterio procura brindar claridad y seguridad jurídica respecto de los elementos que se deben considerar para cuantificar el impuesto sobre remesas al exterior que debe retenerse por la realización de un espectáculo público en Costa Rica a los artistas domiciliados en el exterior.

**Fundamento Normativo que ampara la emisión del criterio institucional.** Artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755; artículos 104 y 105 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N°38277-H.

**Normas sustantivas invocadas en el Criterio Institucional:** Artículos 52, 53, 54 párrafo final, 56, 58 y 59 inciso k) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley N°7092; Resolución N° DGT-08-2008 del 16 de abril del 2008, publicada en La Gaceta N°86 del 6 de mayo de 2008

## CONTENIDO

<b>CONSIDERANDOS</b> .....	3
<b>Artículo 1.- Delimitaciones con la resolución N°DGT-08-2008 del 16 de abril del 2008, denominada “Tratamiento tributario de los ingresos provenientes de espectáculos públicos”, publicada en La Gaceta N°86 del 6 de mayo de 2008</b> .....	4
<b>Artículo 2.- Afectación en el impuesto sobre remesas al exterior de los pagos realizados con ocasión de un espectáculo público.</b> .....	5
<b>Artículo 3.- Montos a considerar como base imponible del impuesto sobre remesas al exterior</b> .....	6
<b>Artículo 4.- Deducción de gastos en el impuesto sobre las utilidades</b> .....	6
<b>Artículo 5.- Vigencia</b> .....	7

## Criterio Institucional MH-DGT-CRIT-0001-2023

### CONSIDERANDOS

- I. El artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 -en adelante Código Tributario- faculta a la Administración Tributaria para gestionar y fiscalizar los tributos. Para ello, la Administración Tributaria ha de contar con instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, siempre garantizando el respeto de los derechos constitucionales y legales de los obligados tributarios. Asimismo, el artículo 103 inciso f) del Código Tributario establece que la Administración Tributaria está facultada para interpretar administrativamente las disposiciones del Código, las leyes especiales y sus respectivos reglamentos.
- II. El artículo 104 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N°38277-H, establece que la emisión de criterios institucionales corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria, con el fin de resolver e interpretar temas de relevancia en materia tributaria, los cuales tienen carácter obligatorio para todos los funcionarios tributarios, con lo cual se garantiza seguridad jurídica y un lineamiento estándar de aplicación en las diferentes áreas que conforman la Administración Tributaria.
- III. La habilitación legal para el uso de una integración de normas e interpretación armónica se halla en el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, donde se regulan los principios de interpretación aplicables a las normas jurídicas tributarias. En esta misma línea, el artículo 7 del citado Código, preceptúa que las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones del Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se deben dilucidar aplicando supletoriamente los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines. Además, el artículo 10 del Código Civil, establece los diferentes métodos o formas de interpretación de las normas jurídicas: *“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas”*. Lo anterior lleva a una interpretación armoniosa, en donde la norma no es analizada en sí misma, sino relacionada con las disposiciones que integran todo el ordenamiento jurídico del país, es decir, a través del método lógico, ya que mediante este sistema interpretativo se busca llegar a resolver el interrogante de qué quiso establecer la ley, saber cuál es el espíritu de la norma o su ratio legis.
- IV. De conformidad con los artículos 52 y 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), el impuesto sobre las remesas al exterior grava toda renta o beneficio de fuente costarricense, que se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior. Asimismo, el artículo 54 de la LISR delimita como renta de fuente costarricense a todo beneficio que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en el territorio de la República.
- V. Según lo dispone el artículo 56 de la LISR, son contribuyentes del impuesto sobre las remesas al exterior, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que perciban rentas o beneficios

de fuente costarricense. Asimismo, son responsables solidarios de las obligaciones establecidas en dicha ley, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica que efectúen los pagos o créditos correspondientes y están obligados a retener y pagar dicho impuesto aun en el caso en que el contribuyente esté ocasionalmente en el país.

- VI. El artículo 58 de la LISR dispone que la base de la imposición será el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior.
- VII. Con la Ley N°9635 se introduce en el artículo 59 de la LISR, el inciso k) que establece que los pagos que se realicen a no domiciliados, con ocasión de un espectáculo público cancela una tarifa del 15% de impuesto sobre remesas al exterior.
- VIII. A la luz de lo indicado, se ha considerado importante brindar seguridad sobre los ingresos o rentas que deben incluirse para cuantificar el impuesto sobre remesas al exterior.
- IX. En acatamiento al párrafo segundo del artículo 174 del Código Tributario, este criterio institucional fue publicado en el sitio Web <https://www.hacienda.go.cr/DocumentosInteres.html>, sección: Documentos de interés “Proyectos en Consulta Pública” a efectos de que se tuviera conocimiento del mismo y se presentaran observaciones por parte de la ciudadanía en general. Mediante publicación en el Diario Oficial La Gaceta, se dio aviso a la población. Los avisos fueron publicados en La Gaceta N°238 del 14 de diciembre del 2022 y en La Gaceta N°239 del 15 de diciembre del 2022. El plazo para presentación de observaciones fue de diez días hábiles, contados a partir de la primera publicación del aviso. Por lo que a la fecha de emisión y formalización de este criterio institucional se recibieron y analizaron las observaciones realizadas, siendo esta la versión final aprobada.

**POR TANTO  
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACIÓN  
EMITE EL PRESENTE**

**Criterio Institucional MH-DGT-CRIT-0001-2023**

**Tratamiento tributario sobre erogaciones que realicen promotores y organizadores de espectáculos públicos en Costa Rica a los artistas domiciliados en el exterior**

**Artículo 1.- Delimitaciones con la resolución N°DGT-08-2008 del 16 de abril del 2008, denominada “Tratamiento tributario de los ingresos provenientes de espectáculos públicos”, publicada en La Gaceta N°86 del 6 de mayo de 2008**

Se reiteran para efectos del presente criterio, las siguientes definiciones:

**Espectáculo público.** Se define el espectáculo público como toda función, evento, o representación para divertir o recrear, así como las manifestaciones artísticas con participación real y directa de intérpretes, en cualquiera de sus modalidades, que congregue a las personas, en cualquier lugar, para presenciarlo o escucharlo.

**Servicio.** El término “servicio” se refiere a una actividad identificable e intangible, que conlleva un hecho, un desempeño o un esfuerzo humanos, que se contrata con el objeto principal de brindar a los clientes la satisfacción de determinados deseos o necesidades, y que no da como resultado la propiedad de algo. Entre las características de un servicio están: que se intercambia directamente del productor al usuario, no puede ser transportado o almacenado, es casi inmediatamente perecedero, no puede ser vendido en el sentido de la transferencia de la propiedad e implica la participación del cliente en una forma que se considera relevante.

**Servicio personal.** Un servicio se debe calificar como personal cuando su prestación se efectúa mediante la interacción entre quien presta el servicio y el cliente; es decir, cuando la persona presta el servicio en relación directa e inmediata con el cliente. Cuando el servicio es prestado por una persona jurídica o ente colectivo, éste no pierde su carácter “personal”, si el servicio es prestado mediante los empleados o funcionarios de la entidad, en relación directa e inmediata con el cliente de la empresa.

Asimismo, se reafirma que los espectáculos públicos mantienen en su naturaleza jurídica el carácter de servicios, porque reúnen todas las características propias de los mismos: Son totalmente intangibles, se produce un intercambio directo entre el productor y el usuario; en ellos se lleva a cabo todo un despliegue de esfuerzos humanos, que tiene como fin brindar a los espectadores (clientes), un tiempo de esparcimiento, deleite o recreación. El cliente se involucra y tiene una participación importante en la actividad. El espectador que paga la entrada para tener derecho a disfrutar del espectáculo sabe que ese derecho es perecedero casi de inmediato, debido a que esa actividad no puede transportarla, almacenarla o venderla, sino que perece en el momento en que finaliza la presentación.

## **Artículo 2.- Afectación en el impuesto sobre remesas al exterior de los pagos realizados con ocasión de un espectáculo público.**

De conformidad con los artículos 52 y 53 de la LISR, el impuesto sobre las remesas al exterior grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinado al exterior, produciéndose el hecho generador del impuesto cuando la renta o beneficio se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior. Adicionalmente, el artículo 54 de la LISR describe una pluralidad de situaciones que generan renta de fuente costarricense.

Por consiguiente, para los artistas, así como para el promotor u organizador del espectáculo, o para cualquier persona física o jurídica, que sean no domiciliados en el país, y que de una u otra forma presten un servicio o realicen una actividad que coadyuve en la presentación del espectáculo y le genere una renta, se considera que ese ingreso proviene de fuente costarricense y se encuentra sujeto

al impuesto sobre remesas al exterior, de conformidad con lo establecido en el artículo 54 inciso c) de la LISR.

Así, toda persona no domiciliada en el país, que perciba ingresos producto de estos espectáculos públicos está sujeta al impuesto sobre las remesas al exterior; por lo que al momento de efectuar el pago, se debe aplicar la retención respectiva, establecida en el inciso k) del artículo 59 de la LISR, como impuesto único y definitivo.

### **Artículo 3.- Montos a considerar como base imponible del impuesto sobre remesas al exterior**

De conformidad con el artículo 58 de la LISR la base de la imposición será el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior.

En este sentido se aclara que, aquellas condiciones que debe cumplir el patrocinador y/o productor del evento para que se realice el mismo, tales como hospedaje, alimentación, camerinos y especificaciones, traslados (aéreos y terrestres), recintos o instalaciones concretas como alumbrado, calefacción y/o ventilación, seguridad y vigilancia, u otros que tengan una relación directa con la realización del evento, no deben ser considerados en la base imponible del impuesto sobre remesas al exterior, por cuanto los mismos corresponden a gastos directos y propios que deben estar presentes para que el evento pueda ser realizado.

Caso contrario sucede con aquellos bienes y servicios puestos a disposición del artista y/o las personas que le acompañen, y que sean destinados a actividades de recreación y/o esparcimiento o similares que no estén directamente relacionados con la realización del espectáculo público, o que se pongan a su disposición fuera del contexto del espectáculo para que sean disfrutados por los no residentes con total libertad y sin relación alguna con las actividades propias de la promoción, organización, ensayos, pruebas y demás actividades que forman parte de la producción integral del espectáculo. En estos casos, tales bienes y servicios sin relación con el espectáculo y de libre disposición de los beneficiarios si deben formar parte de la base imponible del impuesto sobre remesas al exterior. Para estos efectos, se considera que las personas que acompañan al artista, puede ser elenco o staff (por ejemplo, los que se encargan del sonido, de los efectos especiales, montaje del evento u otros) o incluso familiares.

### **Artículo 4.- Deducción de gastos en el impuesto sobre las utilidades**

Los gastos referidos en el segundo párrafo del artículo anterior, que sean útiles, necesarios y pertinentes para la realización del evento, podrán ser deducidos en el impuesto sobre las utilidades. Estos gastos que deben ser asumidos por el patrocinador y/o productor, serán deducibles en el tanto cumplan los requisitos establecidos en el artículo 8 párrafo antepenúltimo incisos 1), 2) y 3) de la LISR, que se indican seguidamente:

- a) Los gastos deben ser necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados. Es decir, los gastos deben poder ser asociados a la generación de rentas sujetas al impuesto sobre la renta.

b) En aquellos casos en que sea procedente, se debe haber cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de la LISR.

c) Los comprobantes que respaldan los gastos deben estar debidamente autorizados por la Administración Tributaria.

En algunos casos, para cubrir los gastos mencionados en el artículo anterior el patrocinador y/o productor recurre a “canjearlos” o negociar entre sí, de modo que los patrocinadores asuman los pagos de referencia a cambio de publicidad que es colocada con el fin de promocionar determinado bien o servicio. En estos casos, si el productor no incurre en el gasto, porque el mismo es asumido por el patrocinador o un tercero a cambio de pautas publicitarias, en tal caso no podrá deducir el monto respectivo del impuesto sobre las utilidades, toda vez que en realidad no está asumiendo el gasto y no tiene respaldo documental del mismo.

#### Artículo 5.- Vigencia

Conforme a lo establecido en el artículo 105 del Reglamento de Procedimiento Tributario, este criterio rige a partir del día siguiente de que sea divulgado en el sitio Web del Ministerio de Hacienda, Información Tributaria, Normativa tributaria.

Mario Ramos Martínez  
Director General de Tributación

Elaborado por: Andrea Mena Aguilar	Revisado por: Sussy Calvo Solís Subdirectora de Consulta Tributaria	VB° Francisco Fonseca Montero Director de Tributación Internacional y Técnica Tributaria