

**ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA**  
**COMISIÓN PERMANENTE ORDINARIA DE ASUNTOS HACENDARIOS**

**REFORMA AL INCISO S) CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 8 DE  
LA LEY N.º 7092, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**EXPEDIENTE N.º 24.320**

**DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA**  
18 de marzo de 2025

**SEGUNDO PERÍODO DE SESIONES ORDINARIAS**  
(Del 1º de febrero de 2025 al 30 de abril de 2025)

**TERCERA LEGISLATURA**  
(Del 1º de mayo de 2024 al 30 de abril de 2025)

**COMISIÓN PERMANENTE ORDINARIA COMISIÓN DE  
ASUNTOS HACENDARIOS**

**DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA**

**“REFORMA AL INCISO S) CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 8 DE  
LA LEY N.º 7092, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

**Expediente 24.320**

---

**ASAMBLEA LEGISLATIVA:**

Los suscritos diputados, y diputadas, miembros de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios rendimos DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA sobre el proyecto **“EXPEDIENTE N.º 24.320 “REFORMA AL INCISO S) CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 8 DE LA LEY N.º 7092, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**, publicado en la Gaceta N.º 98, de fecha 31 de mayo de 2024. Iniciativa de la diputada Daniela Rojas Salas.

**1. OBJETIVO DEL PROYECTO DE LEY:**

El proyecto pretende ampliar a toda persona física que preste algún servicio el poder deducir los gastos necesarios para producir sus ingresos gravables de acuerdo con las normas generales, o bien, podrán acogerse a una deducción única, sin necesidad de prueba alguna, del veinticinco por ciento (25%) de los ingresos brutos de la actividad o de las comisiones devengadas, según corresponda.

Es ofrecer a los contribuyentes un proceso simplificado que facilite el cumplimiento tributario, por lo que es deseable que a los sujetos pasivos que ofrecen servicios a título personal, que no tienen relación de dependencia con sus clientes, y que adicionalmente no son profesionales o técnicos, se les otorguen facilidades para su cumplimiento tributario, más aún en la actualidad, que la Administración Tributaria, por medio de los documentos electrónicos, posee la información para fiscalizar las declaraciones de autoliquidación.

## 2. TRÁMITE LEGISLATIVO DEL PROYECTO DE LEY

- a. Esta iniciativa fue presentada el 8 de mayo del 2024 por la diputada Daniela Rojas Salas.
- b. Fue publicada en la Gaceta N.º 98 del 31 de mayo del 2024.
- c. Fue asignado a la Comisión de Asuntos Hacendarios el 22 de agosto del 2024.
- d. Ingresó en el orden del día y debate de comisión el 27 de agosto del 2024.
- e. La iniciativa de Ley fue consultada a las siguientes instituciones y organizaciones:

- Banco Central de Costa Rica
- Banco de Costa Rica
- Banco Nacional de Costa Rica
- Consejo Nacional de Producción
- Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados
- Instituto Costarricense de Electricidad
- Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico
- Instituto Nacional de Seguros
- Junta Administrativa Portuaria y Desarrollo Económico Vertiente Atlántica de Costa Rica
- Cámara de Industrias de Costa Rica
- Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica
- Colegio de Ciencias Económicas
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica
- Contraloría General de la República
- Ministerio de Hacienda
- Procuraduría General de la República
- Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones Sector Empresarial Privado

### 3. INFORME DE SERVICIOS TÉCNICOS.

No se cuenta con el informe de servicios técnicos:

### ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO

#### Votación

El proyecto requiere para su aprobación de la mayoría absoluta de los votos presentes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119 de la Constitución Política.

#### Delegación

El conocimiento de la iniciativa, de conformidad con el artículo 124 de la Constitución Política, es delegable en una Comisión Permanente con Potestad Legislativa Plena.

### 4. CONSULTAS Y RESPUESTAS INTITUCIONALES:

Con relación a la respuesta recibida de los entes consultados, se cita lo siguiente:

**Cuadro 1.** Criterios remitidos a la comisión.

INSTITUCIÓN/ ORGANIZACIÓN	CRITERIO
<p style="text-align: center;"><b>INCOP</b> <b>CR-INCOP-PE-0505-2024</b> <b>30 agosto 2024</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La Unidad Asesora no encuentra aspectos para objetar el proyecto de ley de “REFORMA AL INCISO S) CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 8 DE LA LEY N°7092, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”, mismo que se sigue bajo el expediente 24.320. Así las cosas, al no existir consideraciones legales al proyecto consultado, se deja emitido el criterio legal de esta Unidad.</li> <li>• Aunado a lo anterior, esta Presidencia Ejecutiva no tiene objeción al proyecto consultado.</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>CNP</b> <b>PE OFIC 535-2024</b> <b>04 de septiembre 2024</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Una vez analizado el texto, no se tienen observaciones de fondo, forma o legales al precitado proyecto que afecte el quehacer de la institución.</li> </ul>

<p align="center"><b>BCR</b> <b>GG-09-530-2024</b> <b>06 septiembre 2024</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Al no tener el proyecto N.º 24.320 relación con las actividades del Conglomerado Financiero BCR, no se emite ningún criterio institucional al respecto.</li> </ul>
<p align="center"><b>BNCR</b> <b>GG-666-24</b> <b>9 septiembre 2024</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizado el análisis legal correspondiente, no se tienen observaciones a la iniciativa de ley.</li> </ul>
<p align="center"><b>AyA</b> <b>PRE-2024-00727</b> <b>10 octubre 2024.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No tienen observaciones al proyecto de ley, siendo que no se identifica que este afecte directamente las operaciones, competencias y facultades de este Instituto.</li> <li>• Sin embargo, deberá tomarse en consideración la opinión del Ministerio de Hacienda.</li> </ul>
<p align="center"><b>CICR</b> <b>DE-124-2024</b> <b>10 septiembre 2024</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Su objetivo “es ofrecer a los contribuyentes un proceso simplificado que facilite el cumplimiento tributario, por lo que es deseable que a los sujetos pasivos que ofrecen servicios a título personal, que no tienen relación de dependencia con sus clientes, y que adicionalmente no son profesionales o técnicos, se les otorguen facilidades para su cumplimiento tributario, más aún en la actualidad, que la Administración Tributaria, por medio de los documentos electrónicos, posee la información para fiscalizar las declaraciones de autoliquidación.”</li> <li>• En ese sentido consideramos que, la iniciativa en consulta plantea un incentivo positivo para los contribuyentes independientes que brinden servicios no profesionales hacia la formalidad y el cumplimiento formal y material de sus obligaciones tributarias.</li> <li>• La propuesta, además garantiza los principios constitucionales de igualdad y generalidad tributaria en favor de los contribuyentes; considerando que, a la fecha, la Administración Tributaria aplica de manera estricta la literalidad de la norma según el texto vigente, ya que incluso exige la existencia de “certificados o títulos” que acrediten al profesional o técnico en su rama.</li> <li>• Por las razones anteriores emitimos criterio positivo sobre el expediente consultado y solicitamos su pronta aprobación.</li> </ul>
<p align="center"><b>CGR</b> <b>DFOE-FIP-0777</b> <b>12 septiembre 2024</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El Órgano Contralor realiza su análisis en función de su ámbito de competencia, razón por la cual los asuntos que se apartan de esa premisa no serán</li> </ul>

	<p>abordados considerando que, por su especialidad, corresponde a otras instancias emitir opinión o criterio conforme a las facultades que les asigna el ordenamiento jurídico. Si bien la propuesta va en línea de los principios de equidad, simplicidad, y eficiencia, se sugiere consultar al Ministerio de Hacienda.</p>
<p><b>INS PE-00948-2024 24 septiembre 2024</b></p>	<ul style="list-style-type: none"><li>• El proyecto propone la modificación del inciso s) del artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, con la finalidad de ampliar la posibilidad de aplicar la deducción única de un 25% sobre sus ingresos brutos a otros sujetos pasivos que actualmente no están contemplados en la norma.</li><li>• En ese sentido, en la justificación del proyecto de ley de análisis se expone: <p>“El objetivo de una norma como la que se pretende modificar es ofrecer a los contribuyentes un proceso simplificado que facilite el cumplimiento tributario, por lo que es deseable que a <u>los sujetos pasivos que ofrecen servicios a título personal, que no tienen relación de dependencia con sus clientes, y que adicionalmente no son profesionales o técnicos, se les otorguen facilidades para su cumplimiento tributario, más aún en la actualidad, que la Administración Tributaria, por medio de los documentos electrónicos, posee la información para fiscalizar las declaraciones de autoliquidación.</u>”</p></li><li>• Con base en el criterio de nuestra Dirección Jurídica, emitido en el oficio DJURC-01725-2024, según se observa, en caso de aprobarse la propuesta, se vendría a ampliar la lista de los sujetos pasivos que podrían aplicar la deducción única de un veinticinco por ciento (25%) sobre sus ingresos brutos. Al considerar que actualmente tal posibilidad se encuentra limitada específicamente para profesionales o técnicos, agentes vendedores, agentes comisionistas y agentes de seguro, mientras que la propuesta la ampliaría a favor de cualquier sujeto pasivo del impuesto que preste sus servicios de manera personal, y sin que medie relación de dependencia con sus clientes.</li><li>• En cuanto a los efectos de la propuesta, cabe considerar que reconocer a estos contribuyentes la</li></ul>

	<p>posibilidad de acceder a la deducción única, significaría para estos una simplificación en las presentaciones de sus declaraciones, incentivando de esta manera el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual podría traducirse en una mejora en la recaudación.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El texto de la norma permite concluir que la propuesta no tendría efectos directos sobre el Instituto con respecto al cálculo de su impuesto sobre las utilidades, pues el inciso a modificar no le resulta aplicable al tratarse de una persona jurídica. De tal manera, no se plantea ninguna observación de fondo sobre el proyecto de análisis.</li> </ul>
<p><b>Ministerio de Hacienda</b> <b>MH-DM-OF-1300-2024</b> <b>16 septiembre 2024</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El proyecto de ley propone reformar y clarificar las disposiciones sobre los gastos deducibles en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley N°7092) para fomentar un sistema fiscal más justo y equitativo. Busca proporcionar un marco legal transparente que facilite el cumplimiento de obligaciones fiscales y promueva el desarrollo económico. Además, asegura que un sistema tributario eficaz es clave para incentivar la inversión, la innovación y el emprendimiento, permitiendo a los contribuyentes recuperar costos legítimos. La reforma es necesaria debido a la falta de claridad en las disposiciones actuales, que ha generado incertidumbre y dificultades en su aplicación.</li> <li>• Otros aspectos relevantes, discrimina y diferencia injustamente a los contribuyentes que, por no ser profesionales o no contar con un título de técnico medio o diplomado, según la directriz N.º DGT-17-2016, no pueden beneficiarse de esta simplificación. En la realidad económica del país, existen sujetos pasivos que cumplen con otras consideraciones de la norma, pero no pueden acceder a esta simplificación debido a la falta de un título educativo que los acredite. Esto afecta a trabajadores como jardineros, esteticistas, taxistas y otros operadores de la economía nacional, quienes enfrentan dificultades en el cumplimiento tributario, a diferencia de aquellos contribuyentes que tienen el título de profesional o técnico y pueden beneficiarse de estas facilidades.</li> <li>• El proyecto está alineado con sus objetivos al</li> </ul>

	<p>proponer la ampliación de la lista de contribuyentes que puedan beneficiarse de una deducción única del 25% de gastos, sin necesidad de presentar pruebas adicionales. Esta medida simplificaría la elaboración de las declaraciones juradas y mejoraría la recaudación al limitar las deducciones a un porcentaje de la renta bruta.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Es importante señalar que, este inciso no ha sido reformado desde la aprobación de la ley el 19 de mayo de 1988, cuando el sistema tributario era muy diferente al actual. En aquel entonces, facilitaba la simplificación de las declaraciones juradas para personas físicas que fueran profesionales o técnicos, prestaran servicios sin relación de dependencia con sus clientes, así como para agentes vendedores, comisionistas y de seguros. Estos contribuyentes podían deducir gastos útiles, necesarios y pertinentes con respaldo documental o acogerse a la deducción única del 25% de los ingresos brutos sujetos al tributo, sin necesidad de presentar pruebas adicionales.</li><li>• Para concluir, este Ministerio respalda la aprobación del expediente N.º 24.320, ya que facilitaría la simplificación de trámites tanto para los contribuyentes a los que está dirigido el proyecto como para la fiscalización por parte de la Administración Tributaria. Además, se lograría una recaudación efectiva al limitar las deducciones a un porcentaje de los ingresos brutos sujetos al tributo, sin requerir pruebas adicionales. Asimismo, se garantiza el respeto al Principio Constitucional de Igualdad y se elimina cualquier distinción entre los contribuyentes personas físicas.</li></ul>
--	--

## **5. CONSIDERACIONES DE FONDO:**

Que la ley N°7092, Ley del impuesto sobre la renta, se ha establecido un tratamiento

especial y optativo, para algunos contribuyentes, que, como premisa de aplicación, es que sean contribuyentes que presten sus servicios a título personal (esto es, no por medio de una personería jurídica), y que por ende no medie relación de dependencia con sus clientes.

En esta misma norma, a saber: El inciso s) artículo 8 de la Ley N°7092, se establece

un listado de contribuyentes que estarían en derecho de aplicar esta forma optativa al momento de hacer sus declaraciones anuales de impuestos, como son Agentes vendedores, agentes comisionistas, agentes de seguros y "profesionales o técnicos".

Al momento de operar la normativa, ha existido claridad en los contribuyentes que se pueden acoger a esa norma, salvo los relacionados con "Profesionales o técnicos" por cuanto se ha generado diferentes criterios que sí, todos los contribuyentes, que no son profesionales, como por ejemplo jardineros, ejecutores de mano de obra no calificada ( choferes, operadores de equipos constructivos, personal no profesional de atención a adultos mayores ) y otros contribuyentes que si prestan sus servicios a título personal, que no tienen relación de dependencia con sus clientes, pero no son calificados como profesionales.

El 10 de noviembre de 2016, La Dirección General de Tributación, emitió la directriz

Nº DGT-17-2016, donde se desarrolla los términos de Profesionales, técnicos y servicios profesionales, que, entre otras particularidades, establece la necesidad de

un conocimiento experto, respaldado por un título, sea este universitario (profesionales) o técnico medio / diplomado (técnicos).

Como se infiere, los servicios prestados a título personal, sin que medie relación de

dependencia con los clientes, supera ampliamente a los contribuyentes que se abarcan en la resolución anteriormente indicada.

El Objetivo de una norma como la que se pretende modificar, es ofrecer a los contribuyentes un proceso simplificado que facilite el cumplimiento tributario, por lo que a todas luces es deseable que a los sujetos pasivos que ofrecen servicios a título personal, que no tienen relación de dependencia con sus clientes, y que adicionalmente no son profesionales o técnicos, se les deben otorgar facilidades tributarias para su cumplimiento tributario, más aún en la actualidad, que la Administración Tributaria, por medio de los documentos electrónicos, posee la información para fiscalizar las declaraciones de autoliquidación que sus cuotas tributarias.

Entre otros aspectos relevantes, hace una discriminación y diferenciación odiosa contra los contribuyentes que, por el solo hecho de no ser profesionales o tener un título de técnico medio o diplomado, según la directriz N° DGT-17-2016. Esto por cuanto, hay en la realidad económica del país, sujetos pasivos, que cumplen con las otras consideraciones y de la norma, pero no se les puede aplicar, por carecer del título de educación que los acredite. Es así como los jardineros, estéticas, taxistas, y otra cantidad de operadores de la economía nacional, no se les puede facilitar el cumplimiento tributario, que a otros sujetos pasivos que tienen la condición de profesional o técnico si se les aplica.

De acuerdo con lo analizado y tomando en consideración las consultas recibidas es que este informe de subcomisión recomienda aprobar dicho expediente.

De conformidad con las argumentaciones expuestas, sobre el proyecto de ley: **“EXPEDIENTE N.º 24.320 “REFORMA AL INCISO S) CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 8 DE LA LEY N.º 7092, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”, DE 25 DE MAYO DE 1961)**, expediente legislativo N° 24.320, rendimos **DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA** sobre esta iniciativa, recomendando al Pleno Legislativo la aprobación del siguiente texto.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA  
DECRETA:

**REFORMA DEL INCISO S) CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 8 DE  
LA LEY N.° 7092, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

ARTÍCULO ÚNICO- Modifíquese el inciso s) del artículo 8 de la Ley N.°7092, Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que en lo sucesivo diga:

Artículo 8- Gastos deducibles. Son deducibles de la renta bruta:

(...)

s) Las personas físicas que presten sus servicios, tanto los profesionales o técnicos y cualquier otro sujeto pasivo que preste servicios personales, sin que medie relación de dependencia con sus clientes, así como los agentes vendedores, agentes comisionistas y agentes de seguros, podrán deducir los gastos necesarios para producir sus ingresos gravables de acuerdo con las normas generales, o bien, podrán acogerse a una deducción única, sin necesidad de prueba alguna, del veinticinco por ciento (25%) de los ingresos brutos de la actividad o de las comisiones devengadas, según corresponda.

(...)

Rige a partir de su publicación.

**DADO EN LA SALA DE SESIONES DE LA COMISIÓN PERMANENTE ORDINARIA DE ASUNTOS HACENDARIOS SAN JOSÉ, A LOS DIECIOCHO DÍAS DEL MES DE MARZO DEL DOS MIL VEINTICINCO.**

Paulina María Ramírez Portuguez  
**PRESIDENTE**

Carlos Felipe García Molina  
**SECRETARIO**

Johnatan Jesús Acuña Soto

Ada Gabriela Acuña Castro

Pilar Cisneros Gallo

• Eliécer Feinzaig Mintz

• Jose Joaquín Hernández Rojas

• Gilberth Adolfo Jiménez Siles

• Sonia Rojas Méndez

Alejandro José Pacheco Castro

• Jose Pablo Sibaja Jiménez  
**DIPUTADOS**