

11 de marzo de 2025
AL-DEST-IJU-089-2025

Señores (as)
Comisión Permanente Especial de
Ambiente -Área IV-
ASAMBLEA LEGISLATIVA

ASUNTO: EXPEDIENTE N° 24.368

Estimados (as) señores (as):

Me permito remitirles el **INFORME JURÍDICO** del expediente **N° 24.368** Proyecto ley, **LEY PARA EL APOYO A LA CONSERVACIÓN AMBIENTAL A TRAVÉS DE DEDUCCIONES FISCALES PARA DONACIONES A LA FUNDACIÓN BANCO AMBIENTAL (FUNBAM).**

Estamos en la mejor disposición de ampliarles cualquier detalle al respecto.

Atentamente,

Fernando Campos Martínez
Gerente Departamental

*/Isch/11-3-2025
C. Archivo// SIST-SIL



DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

COMISION PERMANENTE ESPECIAL DE AMBIENTE

AL-DEST-IJU-089-2025

INFORME JURÍDICO

PROYECTO DE LEY

“LEY PARA EL APOYO A LA CONSERVACIÓN AMBIENTAL A TRAVÉS DE DEDUCCIONES FISCALES PARA DONACIONES A LA FUNDACIÓN BANCO AMBIENTAL (FUNBAM)”

EXPEDIENTE N°24.368

**REVISIÓN Y AUTORIZACIÓN FINAL:
FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ
GERENTE DEPARTAMENTAL**

11 DE MARZO DE 2025



TABLA DE CONTENIDO

I. RESUMEN DEL PROYECTO _____	4
II. VINCULACIÓN CON LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE _	4
III. ANÁLISIS DEL ARTICULADO _____	5
IV. VINCULACIÓN CON TEMAS DE GENERO _____	12
V. CONSIDERACIONES FINALES _____	12
VI. TÉCNICA LEGISLATIVA _____	13
VII. PROCEDIMIENTO _____	13
7.1 Votación _____	13
7.2 Delegación _____	13
7.3 Consultas _____	14
VIII.FUENTES _____	14



AL-DEST-IJU-089-2025

INFORME JURÍDICO¹

“LEY PARA EL APOYO A LA CONSERVACIÓN AMBIENTAL A TRAVÉS DE DEDUCCIONES FISCALES PARA DONACIONES A LA FUNDACIÓN BANCO AMBIENTAL (FUNBAM)”

Expediente N.º 24.368

I. RESUMEN DEL PROYECTO

La exposición de motivos de la iniciativa de ley señala que si bien Costa Rica cuenta con la posibilidad de realizar donaciones que son deducibles del impuesto de renta, dándole validez como gasto deducible, es necesario habilitar que las donaciones realizadas a la Funbam sean consideradas un gasto deducible. La implementación de la deducción fiscal para las donaciones realizadas a Funbam no solo fomentarán una mayor participación del sector privado en la conservación de nuestras áreas protegidas, sino que también fortalecerá la sostenibilidad financiera de los proyectos desarrollados con incidencia comunitaria.

Con la iniciativa de ley se pretende adicionar un párrafo final al inciso a) del artículo 8 de la Ley N°7092, Ley del Impuesto sobre la renta, que indique que serán deducibles en su totalidad las donaciones que se realicen por personas física y jurídicas debidamente comprobadas, y hasta un máximo del diez por ciento del monto total del impuesto sobre la renta, las cuales se hayan entregado a la Fundación Banco Ambiental durante el periodo tributario, con el fin exclusivo de financiar y coadyuvar al financiamiento de los diferentes proyectos de esta fundación.

II. VINCULACIÓN CON LOS OBJETIVOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

La Agenda 2020-2030 para el Desarrollo Sostenible, aprobada en septiembre de 2015 por la Asamblea General de las Naciones Unidas, establece una visión transformadora hacia la sostenibilidad económica, social y ambiental de los 193 Estados miembros de las Naciones Unidas que la suscribieron, entre ellos Costa Rica,

¹ Elaborado por Andrea Salazar Valverde, asesora parlamentaria. Supervisado por Cristina Ramírez Chavarría, Jefa de Área Jurídica. Revisión y autorización final por Fernando Campos Martínez, Gerente del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos.



esta Agenda es la guía de referencia para el trabajo de la comunidad internacional hasta el año 2030. En relación con los objetivos de la Agenda:

“El proyecto de ley presenta una vinculación tangencial con la Agenda 2030, asimismo no se define, dado que la ejecución e impacto positivo sobre los ODS dependerá de factores exógenos a la iniciativa de ley, de cumplirse la vinculación el efecto se dará en los ODS 12 “Producción y Consumo Responsables”, 13 “Acción por el Clima” y 15 “Vida de Ecosistemas Terrestres”

Respecto al ODS 12, al incentivar donaciones destinadas a proyectos ambientales, la ley promueve el uso eficiente de los recursos y la adopción de prácticas sostenibles en el sector privado. En cuanto al ODS 13, la financiación de iniciativas ambientales permite mitigar los efectos del cambio climático y fortalecer las estrategias de adaptación, contribuyendo a la protección del planeta.

En cuanto al ODS 15, los fondos recaudados a través de las donaciones pueden destinarse a la conservación, restauración y uso sostenible de ecosistemas, ayudando a combatir la deforestación y la pérdida de biodiversidad.

La viabilidad del proyecto dependerá del respectivo informe jurídico.”²

Tal como se expone en los aspectos de fondo y en el análisis del articulado de este proyecto, la propuesta vulnera principios constitucionales por lo que requiere ser replanteada para que pueda conseguir viabilidad jurídica, y para acercarse al logro de los Objetivos del Desarrollo Sostenible.

III. ANÁLISIS DEL ARTICULADO

Artículo único-

Se propone adicionar un párrafo final al inciso q) del artículo 8 de la Ley N°7092, Ley del Impuesto sobre la renta, que indique que serán deducibles en su totalidad las donaciones que se realicen por personas físicas y jurídicas debidamente comprobadas, y hasta un máximo del diez por ciento del monto total del impuesto sobre la renta, las cuales se hayan entregado a la Fundación Banco Ambiental durante el periodo tributario, con el fin exclusivo de financiar y coadyuvar al financiamiento de los diferentes proyectos de esta fundación.

² Análisis de Vinculación con ODS, elaborado por Giovanny Rodríguez Rodríguez, Asesor Parlamentario, revisado por Tonatiuh Solano Herrera, Jefe de Área de Investigación y Gestión Documental del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos. Avalado por Cristina Ramírez Chavarría, Jefa de Área Jurídica, Departamento de Estudios Referencias y Servicios Técnicos, Asamblea Legislativa.



La Ley N°7092, Ley del impuesto sobre la renta, del 21 de abril de 1988 y sus reformas, como su artículo 1³ lo indica, es el **marco regulatorio del impuesto sobre las utilidades** de las personas físicas y jurídicas, domiciliadas en el país que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense. Y los gastos deducibles de la renta bruta de los contribuyentes obligados por este impuesto se detallan de forma taxativa en el artículo 8.

La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en relación con el impuesto sobre la renta y los gastos deducibles a este ha reiterado:

“(...) IV.- Sobre los gastos deducibles. En vista de que los reparos de la casacionista se erigen en torno a la demostración y procedencia de los gastos

³ “Artículo 1- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.

El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.

Para los efectos de lo dispuesto en esta ley, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense los generados exclusivamente en el territorio nacional conforme a la definición de espacio territorial y para cuyos efectos deberá entenderse el territorio nacional según los límites geográficos establecidos en los artículos 5 y 6 de la Constitución Política, provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales invertidos y derechos utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o la residencia de quienes intervengan en las operaciones de celebración de los negocios jurídicos, así como con independencia del origen de los bienes o capitales, el lugar de negociación sobre estos o su vinculación a la estructura económica en el territorio nacional.

A los efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.

Cuando las rentas, los ingresos o los beneficios de fuente costarricense, indicados en el párrafo anterior, estén sujetos a una retención que sea considerada como impuesto único y definitivo, el monto retenido se considerará como un pago a cuenta de este impuesto.

En ningún caso, las rentas contenidas y reguladas en el título II serán integradas a las rentas gravadas, conforme a lo dispuesto en el título I de esta ley, impuesto a las utilidades.

Las fundaciones y asociaciones distintas de las solidaristas, que realicen parcialmente actividades lucrativas, estarán gravadas por este título en la proporción de estas actividades.

Las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de las superintendencias, adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, no estarán sujetas a las disposiciones sobre deducción proporcional de gastos. Excepcionalmente, se entenderán gravadas las siguientes rentas pasivas de fuente extranjera que provengan de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional, en tanto y únicamente sean obtenidos por una entidad integrante de un grupo multinacional y que, además, sea considerada como una entidad no calificada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 bis de la presente ley:

- a) dividendos;
- b) intereses;
- c) regalías;
- d) ganancias de capital;
- e) rentas del capital inmobiliario;
- f) otras rentas del capital mobiliario.

Todas las anteriores de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 ter de esta ley.

Se consideran regalías los pagos por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas o digitales, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar. Los pagos por concepto de asistencia técnica no se consideran como regalías.

Las rentas anteriores deberán tributar conforme al capítulo XI de la presente ley.”



deducibles del impuesto sobre la renta, impera entonces traer a colación las siguientes consideraciones sobre ese particular, esgrimidas por esta Sala en repetidos antecedentes jurisprudenciales: "(...) El impuesto sobre la renta, regulado en la Ley no. 7092, grava las utilidades y en general, todos los ingresos, continuos o eventuales, percibidos o devengados, que sean provenientes de fuente costarricense, entendiéndose por esta última expresión, los ingresos generados por servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional (artículo 1). Así mismo, se impone sobre todos aquellos incrementos de patrimonio que no se encuentren debidamente justificados. Es este precisamente su elemento material. Se fundamenta en el concepto de renta producto, esto es, **grava la riqueza o actividades que generen lucro u onerosidad. Esto quiere decir que son susceptibles de imposición, las que se originen en el uso de los factores de producción (tierra, trabajo y capital), pero solo en la fracción de la riqueza que supere los costos y gastos incurridos para producirla. Lo contrario, desnaturalizaría el tributo**, pues se impondría sobre la base misma que produce la utilidad y no sobre esta última. Desde este plano, su base de cálculo está constituida por la renta neta, gravable o imponible conceptualizada por el numeral 7 de ese cuerpo legal como "...el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad." En este sentido, de conformidad con el artículo 5 de la Ley no. 7092, debe entenderse como renta bruta, el conjunto de beneficios o ingresos percibidos o devengados por el sujeto pasivo en el respectivo período fiscal. De esta deben excluirse los rubros que enlista el numeral 6 ibidem. De igual forma, todas aquellas erogaciones que sean útiles y necesarias para producir la actividad que genera los dividendos. Es decir, al considerar que la actividad primaria es la fuente que permite la generación de utilidades, todos los rubros que busquen o tengan por finalidad la permanencia del quehacer productivo, en principio, están dispensados de la base neta de cálculo (canon 12 del Reglamento de la Ley citada). **V.- El concepto y naturaleza misma de ese gravamen, así como su contenido material, dan cabida a la deducibilidad. En efecto, la determinación de la renta neta, conforme a lo expuesto, supone un mecanismo de deducción de los gastos en que haya incurrido el contribuyente para generar la renta gravable, dentro de un contexto de utilidad y necesidad. Desde este plano, la deducibilidad aplicable en este tributo, debe asociarse al contenido mismo del concepto de renta neta, en el sentido de que son deducibles, los gastos que permiten producir la utilidad imponible.** Visto así, la definición de la procedencia de la deducción, infiere un ejercicio intelectual de la Administración Tributaria, para establecer, cuáles de las aplicadas por el sujeto pasivo de la obligación tributaria cumplen con estas exigencias. **En esta orientación, los gastos deducibles son todos aquellos que coadyuvan en la producción de las utilidades, o bien, en términos más simples, todas aquellas erogaciones que se encuentren vinculadas con la obtención de rentas gravables. Es decir, el efecto reductor de la obligación tributaria en su base que es propio del fenómeno de la deducibilidad de gastos, pende, como presupuesto fundamental e imposterizable, en su vinculación con la actividad productiva, de manera que solo serán deducibles los que hayan sido erogados para obtener las ganancias que componen el referente gravable. Con todo, ese nexo objetivo requiere además, que el gasto sea necesario.** Aunado a ello, el legislador ha establecido exigencias concurrentes **para la procedencia de la deducción**. El ordinal 8 de la Ley que regula el tributo de marras, en relación al canon 12 de su Reglamento (Decreto No. 18445-H), condiciona tal efecto a los siguientes



requisitos: 1.- **Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley.** 2.- **Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley.** 3.- **Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Solo estando presentes todos esos presupuestos, el gasto podría reducir la base de cálculo.** En relación, en el fallo no. 633 de las 10 horas 45 minutos del 6 de septiembre del 2006, esta Sala abordó de manera extensa la naturaleza y particularidades de los gastos objeto de examen, criterio que en todo es aplicable a este caso, lo que justifica lo extenso de la cita, en el siguiente sentido: “El ordinal 8 de la Ley no. 7092, establece un catálogo, no cerrado, que describe partidas que pueden ser consideradas como un gasto deducible, y en contrapartida de ello, en el canon 9 ibidem, cuales no ostentan esta categorización. No obstante, la exigencia de que el gasto guarde un ligamen con la creación de la renta, por si mismo no determina su capacidad de disminuir la base imponible del tributo, en tanto, además de ello, requiere de una serie de requisitos adicionales. ... **La trascendencia efectiva y fundamental, inherente a la deducibilidad, estriba en el indispensable e infranqueable marco relacional que debe imperar entre el gasto y su condición de servir como medio para producir rentas gravables, lo que evidentemente, debe ser acreditado mediante los soportes documentales que la ley obliga al contribuyente a llevar, como comprobante y para efectos de orden de sus transacciones.** Es este el aspecto principal que permite establecer si un gasto, en tesis de principio y de comprobarse la convergencia de las otras dos situaciones ya señaladas, es o no susceptible de ser aplicado a la base de cálculo. Así se desprende de la finalidad misma del sistema impositivo aludido, que pretende gravar la renta producto, es decir, no la fuente de producción de la riqueza. (...) En igual sentido el numeral 12 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo No. 18445-H. La integración de estos factores permite establecer que, en realidad, el sistema de deducibilidad es uno de naturaleza compleja, orientado en lo fundamental por el ligamen asociativo ya explicitado, y acompañado de la necesidad de haber cumplido la obligación de retener y pagar los tributos que la partida misma exija conforme a la ley, así como del aporte de los comprobantes que lo demuestren, como medios de justificación del gasto en que se ha incurrido. Son elementos concurrentes, de modo que de ausentarse u omitirse uno de ellos, aun cuando se hayan satisfecho los demás, en principio, la deducción es inviable. Conviene indicar, además, que únicamente son deducibles del impuesto sobre la renta aquellos gastos originados en el período fiscal correspondiente, de lo que deriva que están sujetos al elemento temporal del impuesto, lo que resulta consustancial a su condición de accesoriedad respecto de aquel. **En suma, estas erogaciones deben enmarcarse dentro de las prescripciones contenidas en los artículos 8, inciso 1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas y 12 de su Reglamento, así mismo, los pagados o causados durante el período fiscal correspondiente, deben ser necesarios para producir la renta o conservar su fuente productora, ya que, al no serlo, bien podrían ser denegados.**” VI.- **Sobre la valoración de las pruebas en procesos tributarios. Principios aplicables.** Ahora bien, como se ha indicado, la posible deducción de un determinado gasto o costo pende, no solo de su conexidad con la generación de rentas sujetas. **Requiere, además, de su acreditación en sede tributaria, sea, debe estar debidamente respaldada por los comprobantes correspondientes, que ha de aportar el contribuyente.** Lo anterior viene establecido como requisito sine qua



non por lo preceptuado en los numerales 7, 8, 9 de la Ley no. 7092, 11, 12 de su Reglamento.(...)"⁴ (Lo resaltado no es del original)

Ahora bien, el inciso q) de dicho numeral 8 vigente señala como gastos deducibles de la renta bruta:

"q) Las donaciones debidamente comprobadas que hayan sido entregadas, durante el período fiscal respectivo, al Estado, a sus instituciones autónomas y semiautónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades estatales, a la Junta de Protección Social (JPS), a las juntas de educación y a las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza del Ministerio de Educación Pública (MEP), a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones, como asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas o culturales, así como las donaciones realizadas a favor de las asociaciones civiles y deportivas declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, al amparo del artículo 32 de la Ley N° 218, Ley de Asociaciones, de 8 de agosto de 1939, o de los comités nombrados oficialmente por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder), en las zonas definidas como rurales según el reglamento de esta ley, durante el periodo tributario respectivo y al Museo de Energías Limpias de Bagaces.

La deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la renta neta calculada del contribuyente donante, sin tomar en cuenta la donación. Las donaciones en especie se valorarán a su valor de mercado, para efectos de esta deducción.

La Dirección General de Tributación tendrá amplia facultad en cuanto a la apreciación y calificación de la veracidad de las donaciones a que se refiere este inciso y podrá calificar y apreciar las donaciones solamente cuando se trate de las dirigidas a obras de bien social, científicas o culturales, y a los comités deportivos nombrados oficialmente por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder) en las zonas definidas como rurales, según el reglamento de la presente ley. En este reglamento se contemplarán las condiciones y los controles que deberán establecerse en el caso de estas donaciones, tanto para el donante como para el receptor."

La iniciativa de ley al pretender adicionar un párrafo final al inciso q) del artículo 8 de la Ley N°7092 para incorporar como gasto deducible las donaciones a la Fundación Banco Ambiental (Funbam), aplica una técnica legislativa inadecuada, lo que procede es la adición de un nuevo inciso al artículo de marras. Debido a que la redacción que se propone plantea condiciones distintas a lo regulado en los párrafos que le anteceden, por lo que su implementación corresponde a un contenido separado mediante un inciso adicional; además los contribuyentes q quienes se les reconocería la deducción por las donaciones a FUNBAM, son de naturaleza distinta a las reguladas en el inciso q.

En lo que respecta a la Funbam es relevante señalar que esta Fundación fue concebida en el artículo 4 de la Ley N°8640, Aprobación del contrato de préstamo

⁴ Sentencia no. 214-F-S1-2018 de las 08 horas 25 minutos del 25 de marzo de 2008, reiterada en Res. 002197-F-S1-2020 de las once horas cuarenta y ocho minutos del trece de agosto de dos mil veinte



Nº7388-CR y sus anexos entre la república de Costa Rica y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF), del 05 de junio de 2008, que dice:

“ARTÍCULO 4.- Fundación Banco Ambiental

La Fundación Banco Ambiental será creada mediante escritura pública, protocolizada por la Notaría del Estado, y será conformada por un único órgano de dirección denominado Junta Administrativa, la cual estará integrada por cinco miembros. El ministro o la ministra de Ambiente y Energía, o su representante, la presidirá y ostentará la representación judicial y extrajudicial sin límite de suma. Los otros cuatro puestos los ocuparán el director o la directora del Sistema Nacional de Áreas de Conservación (Sinac), o su representante; la persona que ocupe la Dirección Ejecutiva del Fonafifo, o su representante; el ministro o la ministra de Agricultura y Ganadería, o su representante, y un representante del banco fiduciario del Fondo de Biodiversidad Sostenible (FBS). Los integrantes serán nombrados por un período de cinco años.

Los miembros de la Fundación no devengarán dietas.

El acta constitutiva definirá la organización interna, el régimen normativo interno y los fines de dicha Fundación, los cuales estarán limitados a todo tipo de actividades lícitas con vista al apoyo administrativo y financiero requerido para la conservar y promover de la biodiversidad nacional, conforme a las prioridades y los programas gubernamentales en la materia.” (el resaltado no es del original)

Sobre la Funbam la Procuraduría General de la República, ha señalado:

“(...)La FUNBAM es una fundación de iniciativa pública constituida por el Estado en virtud de lo dispuesto en el contrato de préstamo No. 7388-CR y sus anexos entre la República de Costa Rica y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (aprobado mediante Ley No. 8640 de 5 de junio de 2008), que incluye un convenio de donación por diez millones de dólares entre ese mismo Banco –en su calidad de Agencia de Implementación del Fondo para el Medio Ambiente Mundial (GEF)-, el Fondo Nacional de Financiamiento Forestal (como entidad receptora) y la República de Costa Rica (como beneficiario).

En los anexos del Contrato se establece que el objetivo del proyecto a financiar es “propiciar la conservación de la biodiversidad de importancia global en el territorio del Prestatario y garantizar la sostenibilidad de dicha biodiversidad a largo plazo mediante el apoyo al desarrollo e implementación de instrumentos de mercado para promover la conservación de los bosques en zonas de amortiguamiento de las áreas protegidas y en los corredores biológicos que las conectan.”(...

En el Contrato se indica que la FUNBAM debía ser constituida por el Ministerio de Ambiente y con la asistencia del Fondo Nacional de Financiamiento Forestal, a más tardar el 30 de marzo de 2007, con el fin de que administre los recursos que el Fondo para el Medio Ambiente Mundial donó al Fondo para la Conservación de la Biodiversidad Sostenible para ejecutar la Parte 1.B del proyecto, que consiste en:

“Fortalecer e incrementar el capital del FBS [Fondo de Biodiversidad Sostenible] y habilitarlo, de ese modo, para brindar financiamiento sostenible a largo plazo para



*las áreas con biodiversidad de importancia global y (b) **para desarrollar fuentes adicionales de financiamiento con el fin de incrementar los recursos financieros del FBS** y preparar los modelos de conservación que ayuden en la utilización de los fondos relacionados.”⁵ (el resaltado no es del original)*

De manera que es relevante retomar que la Funbam fue constituida por la obligación contraída por el estado costarricense al suscribir el Contrato de préstamo y el convenio de donación aprobado mediante la citada Ley N°8640, con el objeto de administrar los fondos que fueron donados por el Fondo para el medio ambiente mundial (GEF) como capital para el Fondo para la biodiversidad sostenible (FBS), cuyos recursos deben ser dirigidos a la conservación de la biodiversidad y garantizar la sostenibilidad de dicha biodiversidad a largo plazo.

Es claro que esta entidad privada, administra recursos públicos, conforme lo señala el artículo 4 de la Ley N°8640, se rige por su acta constitutiva en la cual se han definido los fines para los cuales se creó considerando el objeto que se detalló en la ley, por lo que es necesario que mediante una ley especial se le habilite a esta Fundación para recibir recursos y donaciones de otras instituciones y organizaciones públicas o privadas distintas a las señaladas en la ley N°8640 (recursos del GEF), para destinarlos a la conservación de la biodiversidad (FBS), en congruencia con la génesis de Funbam, y en atención a los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Una vez habilitada Funbam para recibir donaciones y destinarlas a la conservación de la biodiversidad sin apartarse de los postulados para los cuales fue concebida, será viable incluir un nuevo inciso en el artículo 8 de la Ley N°7092 para que los recursos donados sean considerados gastos deducibles de la renta bruta de las personas físicas o jurídicas que las realicen.

En el nuevo inciso que podría adicionarse en dicho artículo 8, también deberá aclararse si el monto máximo del 10% deducible de la renta se refiere a la renta bruta o renta neta calculada, y si ese monto total considera o no el monto donado en el periodo tributario en el cual fue realizado, debido a que tanto la Ley N°7092 como su reglamento dejan en claro que las donaciones realizadas de conformidad con el inciso q) del artículo 8 no deben superar el 10% de la renta neta del contribuyente donante, sin considerar la donación. Así como la facultad de la Dirección General de Tributación para la apreciación y calificación de la veracidad de las donaciones, así como la obligación establecida en el reglamento de encontrarse al día con las obligaciones tributarias y en el pago de las cargas sociales a la CCSS.

No obstante, sin perjuicio de lo anterior si la voluntad de las legisladoras y legisladores proponentes es que dichos gastos deducibles sean aplicados en las

⁵ PGR-OJ-014-2024

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=24209&strTipM=T



mismas condiciones señaladas en el inciso a) del artículo 8 de la Ley N°7092, debería incorporarse únicamente el nombre de la fundación en el primer párrafo del inciso, en el cual se enlistan las instituciones y organizaciones. Y en el último párrafo del inciso hacer mención del destino de recursos para la conservación de la biodiversidad.

En síntesis, para la viabilidad jurídica de la iniciativa y proceder con la incorporación de las donaciones a Funbam como gastos deducibles de la renta bruta, se deben considerar los aspectos señalados por esta asesoría para evitar roces constitucionales a través de un replanteamiento de la propuesta.

RIGE

Posterior al artículo único se ubica correctamente, de manera aparte y sin numeración la frase sacramental de cierre *“Rige a partir de su publicación”*.

IV. VINCULACIÓN CON TEMAS DE GENERO

El proyecto de ley bajo estudio no presenta una vinculación explícita con instrumentos jurídicos internacionales para la protección de los derechos de las mujeres, como la Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer (CEDAW), la Convención Interamericana para prevenir, sancionar y erradicar la violencia contra la Mujer “Convención Belen do Pará”, o el Convenio 111 de la Organización Internacional del Trabajo Relativo a la Discriminación en Materia de Empleo y Ocupación; ni con otros instrumentos no convencionales del marco jurídico internacional relacionados con la temática de género.

V. CONSIDERACIONES FINALES

- El texto base presentado requiere enmiendas para evitar el roce que presenta respecto de los principios de certeza jurídica y legalidad.
- Se reitera que la iniciativa de ley al pretender adicionar un párrafo final al inciso a) del artículo 8 de la Ley N°7092 para incorporar como gasto deducible las donaciones a la Fundación Banco Ambiental (Funbam), aplica una técnica legislativa inadecuada, lo que procede es la adición de un nuevo inciso al artículo de marras.
- Ya que la redacción que se propone plantea condiciones distintas a lo regulado en los párrafos que le anteceden, para su implementación lo que corresponde es un contenido separado mediante un inciso adicional; además, los contribuyentes a quienes se les reconocería la deducción por



las donaciones a FUNBAM son de naturaleza distinta a las reguladas en el inciso q).

- Para la viabilidad jurídica de lo propuesto, debe reformularse la redacción en el sentido de autorizar tanto a los sujetos de derecho público como de derecho privado, para que realicen donaciones a FUNBAM y a ésta para que sea receptora de dichas donaciones.
- En el inciso del artículo 8 de la Ley N°7092, en el que se incorporen las donaciones a Funbam como gastos deducibles del impuesto sobre la renta, debe aclararse si el monto máximo del 10% deducible de la renta se refiere a la renta bruta o renta neta calculada, y si ese monto total considera o no el monto donado en el periodo tributario en el cual fue realizado.
- El proyecto de ley presenta una vinculación tangencial con la Agenda 2030, pero que no se define, dado que la ejecución e impacto positivo sobre los ODS dependerá de factores exógenos a la iniciativa de ley, de cumplirse la vinculación el efecto se dará en los ODS 12 “Producción y Consumo Responsables”, 13 “Acción por el Clima” y 15 “Vida de Ecosistemas Terrestres”.

VI. TÉCNICA LEGISLATIVA

Las observaciones puntuales sobre técnica legislativa han sido señaladas en el análisis del articulado.

Se recomienda el uso de lenguaje inclusivo en la propuesta.

VII. PROCEDIMIENTO

En caso de solventarse los problemas de constitucionalidad señalados en el análisis realizado a esta iniciativa de ley, los aspectos de procedimiento serán los siguientes:

7.1 Votación

De acuerdo con el artículo 119 de la Constitución Política, este proyecto de ley requiere para su aprobación de mayoría absoluta de los votos presentes.

7.2 Delegación

La iniciativa de ley **no** puede ser delegada en una Comisión con Potestad Legislativa Plena, por encontrarse dentro de las excepciones que establece el



párrafo tercero del artículo 124⁶ constitucional.

7.3 Consultas

Obligatorias

- No hay

VIII. FUENTES

- Constitución Política de la República de Costa Rica, del 7 de noviembre de 1949.

Leyes

- Ley N°7092, Ley del Impuesto sobre la renta
- Ley N°8640, Aprobación del contrato de préstamo N°7388-CR y sus anexos entre la república de Costa Rica y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF)

Decretos Ejecutivos:

- DE-43198-H, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta

Procuraduría General de la República:

- PGR-OJ-014-2024

Antecedentes

Informes Técnicos sobre Proyectos de Ley

- AL-DEST-IJU-125-2024, expediente N°23.554

Elaborado por: asv

Supervisado por: crch

*/*Isch/11-3-2025*

c. archivo// 24.368 IJU// d/s/sil

⁶ Artículo 124.- (...)

No procede la delegación si se trata de proyectos de ley relativos a la materia electoral, a la creación de los **impuestos nacionales o a la modificación de los existentes**, al ejercicio de las facultades previstas en los incisos 4), 11), 14), 15) y 17) del artículo 121 de la Constitución Política, a la convocatoria a una Asamblea Constituyente, para cualquier efecto, y a la reforma parcial de la Constitución Política.