



**DEPARTAMENTO ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS**

**AL-DEST- IJU-174- 2024**

**INFORME DE: PROYECTO DE LEY**

**“LEY PARA INCENTIVAR LA INSERCIÓN LABORAL DE PERSONAS JÓVENES,  
MUJERES EMBARAZADAS O EN PERÍODO DE LACTANCIA  
Y DE PERSONAS MAYORES DE 40 AÑOS”**

**EXPEDIENTE N.º 23.599**

**INFORME JURÍDICO**

**ELABORADO POR:  
NORMA EUGENIA ZELEDÓN PÉREZ  
ASESORA PARLAMENTARIA**

**SUPERVISADO POR:  
BERNAL ARIAS RAMÍREZ  
JEFE DE ÁREA**

**REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN POR:  
FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ  
DIRECTOR**

**20 DE MAYO DE 2024**

---

**Departamento de Estudio, Referencias y Servicios Técnicos**

Edificio Principal, piso -2, San José, Costa Rica

Teléfono: 22432367 • , E-mail: [fcampos@asamblea.go.cr](mailto:fcampos@asamblea.go.cr)

## TABLA DE CONTENIDO

I. RESUMEN DE PROYECTO DE LEY	3
II. VINCULACIÓN CON LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLES	5
III. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS SIMILARES	6
IV. MARCO CONCEPTUAL JURÍDICO APLICABLE	6
4.1. Potestad Tributaria, impuestos y exoneraciones	6
4.2. El Impuesto sobre la Renta	8
V. ANÁLISIS DE LA ADICIÓN DE CUATRO PÁRRAFOS AL INCISO B) DEL ARTÍCULO 8 DEL ALEY 7092	20
VI. CONSIDERACIONES FINALES	29
VII. TÉCNICA LEGISLATIVA	29
VIII. PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO	29
Votación	29
Delegación	30
Consultas	30
IX. FUENTES	30
ANEXO Antecedentes legislativos Expedientes-	32



# ASAMBLEA LEGISLATIVA

de la República de Costa Rica

AL-DEST- IJU-174 -2024

## INFORME JURÍDICO \*

### “LEY PARA INCENTIVAR LA INSERCIÓN LABORAL DE PERSONAS JÓVENES, MUJERES EMBARAZADAS O EN PERÍODO DE LACTANCIA Y DE PERSONAS MAYORES DE 40 AÑOS”

Expediente N.º 23.599

#### I. RESUMEN DEL PROYECTO DE LEY

El proyecto de ley consta de un artículo único que pretende reformar el inciso b) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092, del 21 de abril de 1988.

El texto vigente del inciso b) del numeral 8 contempla la posibilidad de que los contribuyentes puedan deducir:

- Las remuneraciones canceladas por concepto de sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, gratificaciones, regalías, aguinaldos, obsequios y cualquiera otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda, en las que se le haya hecho las retenciones y enterado al Fisco de los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley<sup>1</sup>
- Una cantidad igual adicional a la que se pague por los conceptos mencionados en el párrafo anterior a las personas con discapacidad a quienes se les dificulte tener un puesto competitivo
- Los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador.

Mientras, la propuesta legislativa propone:

1. La posibilidad de deducir del impuesto sobre la renta, de los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquiera otra remuneración por servicios personales, cuando el contribuyente realice contrataciones de personas mayores de 40 años, personas trabajadoras entre 18 y 25 años; así como, mujeres en estado de embarazo o en período de lactancia.
2. En el caso de las contrataciones de personas mayores de 40 años, para que sea factible la deducción del impuesto como gasto deducible, la iniciativa establece

---

\*\* Elaborado por **Norma Eugenia Zeledón Pérez**, Asesora Parlamentaria, supervisado por **Bernal Arias Ramírez**, Jefe del Área Jurídico-Social; revisado por **Fernando Campos Martínez**, Director, del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos.

<sup>1</sup>

Este título II se refiere al impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales.

que el contribuyente, sea este una persona física o jurídica, deberá demostrar que:

- Los servicios sean efectivamente prestados a estos contribuyentes.
  - Al menos un 20% de las personas trabajadoras de su planilla son mayores de 40 años.
  - Estos trabajadores no ocupen puestos en jefaturas, gerenciales o directivos.
3. La deducción del impuesto de la renta cuando el contribuyente demuestre que al menos un 20% de su planilla son personas trabajadoras que tienen entre los 18 y 25 años.
  4. Serán sujetos de la deducción del impuesto de la renta las personas físicas o jurídicas que demuestren que al menos un 20% de su planilla son mujeres embarazadas o en período de lactancia.

La iniciativa legislativa pretende que se otorgue estas deducciones una única vez al año, debiendo demostrarse mediante una certificación emitida por la Caja Costarricense de Seguro Social. Asimismo, la deducción del impuesto sobre la renta también aplicaría sobre los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador.

En la exposición de motivos del proyecto de ley el legislador proponente brinda datos estadísticos e información que justifica, entre ellas:

- Que la cifra o tasa de desempleo con la que cerró Costa Rica en el año 2022, de 11.7 %, dato que señala toma de la Encuesta Continua de Empleo que realiza el Instituto Nacional de Estadística y Censos, cifra que solo es superada por España con un 12.6% de desempleo, colocando a Costa Rica en el segundo país con mayor cantidad de personas desocupadas entre las naciones que conforman la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)
- Manifiesta que, “...el reclutamiento y la contratación del personal es una competencia exclusiva del empleador, pero muchas veces se condiciona la contratación del trabajador por su sexo o por edad y no existe por parte del Estado una política empleo que promueva condiciones atractivas para que las empresas contraten a madres en general y mucho menos a mujeres embarazadas o en periodos de lactancia, tampoco existen alicientes para que los patrono se vean atraídos para contratar a personas mayores de 40 años o jóvenes sin experiencia.”
- Cita normativa constitucional y legal como fundamento jurídico de la iniciativa legislativa, entre los que destaca el artículo 56 de la Constitución Política que consagra el derecho al trabajo concordándolo con el artículo 408 del Código del Trabajo que garantiza la igualdad de oportunidades para obtener empleo de todas las personas.
- Considera que existe evidencia que destaca la importancia de que las empresas reciban incentivos fiscales otorgados por el Estado, de manera que se impulse la contratación de

personal calificado, ya sean mujeres embarazadas o en período de lactancia, personas mayores de 40 años o jóvenes entre los 18 a los 25 años.

Finalmente, el legislador proponente indica que el objetivo de la iniciativa es que sea más atractivo para la empresa privada contratar el personal más idóneo para ocupar el puesto sin importar su condición.

## **II. VINCULACIÓN CON LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE (ODS):<sup>2</sup>**

El proyecto de ley presenta una vinculación tangencial con los siguientes Objetivos para el Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030:

- Objetivo N° 5. Lograr la igualdad de género y empoderar a todas las mujeres y las niñas.
- Objetivo N° 8. Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos.

Lo anterior se sustenta en la idea de concebir un nuevo incentivo fiscal utilizando la deducibilidad de gastos en el impuesto sobre la Renta, por concepto de sueldos y salarios y demás remuneraciones pagadas a un mínimo de 20% del personal de la empresa que sea mayor de 40 años, o que estén entre 18 y 25 años, o que sean mujeres en estado de embarazo o en periodo de lactancia. Este incentivo fiscal puede efectivamente colaborar con la ampliación de la contratación de esta población por parte de las empresas, lo que apunta a lograr empleo pleno y productivo, y especialmente colaboraría en garantizar un trabajo decente para todos los hombres y mujeres, con igualdad de remuneración por trabajo de igual valor, especialmente para las personas jóvenes, las personas con discapacidad y las personas en situaciones vulnerabilidad y exclusión.

En otras palabras, la iniciativa podría colaborar con acciones para reducir sustancialmente la proporción de las personas jóvenes que no están empleadas y no cursan estudios ni reciben capacitación (ODS N° 8). Y, dado que el proyecto se dirige también a favorecer mujeres en estado de embarazo o en periodo de lactancia en particular, de igual forma contribuye a reducir las brechas que experimentan las mujeres en el mercado laboral, y garantizar la igual remuneración por igual trabajo con salarios justos y competitivos, desarrollando una política de discriminación positiva que debería favorecer el empleo femenino. (ODS N° 5)

Sin embargo, como ha sido habitual en los informes de este Departamento, es necesario advertir también a los legisladores y legisladoras, que este tipo de efecto tributario, aun siendo por la vía de la deducción de impuestos y no por la vía de la exoneración o no sujeción a los mismos, tiene implicaciones fiscales en reducción de la

<sup>2</sup> Elaborado por **Randall García Rodríguez** Asesor Parlamentario y supervisado por **Lilliana Cisneros Quesada** Jefa del Área de Investigación y Gestión Documental del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos.

recaudación, sin que medie una alternativa a los ingresos que se dejarían de percibir, y que es necesario estimar y evaluar, lo que contradice el ODS 17 relativo a contar con los ingresos suficientes para llevar a cabo el resto de actividades orientadas a los 16 objetivos de la agenda 2030.

Dicha estimación deberá incluir no solo la reducción de los propios ingresos tributarios, sino el impacto positivo que pueda conllevar el incentivo en términos de generación de empleo y mejora de la productividad y el consumo, lo cual tiene un efecto tributario compensatorio que es necesario evaluar de forma integral.

Ante la circunstancia de no contar con dicha estimación, no es posible determinar a priori la afectación positiva o negativa que la iniciativa pueda tener en términos de empleo y en términos fiscales.

### **III. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS SIMILARES<sup>3</sup>**

En el Anexo N° 1 de este informe se muestran los proyectos de ley con objetivos similares que se han tramitado o encuentran en corriente legislativa, entre los que se citan, los Expedientes N° 19.720, 20.896, 21.252, 21.334 Y 23.577.

### **IV. MARCO CONCEPTUAL Y JURÍDICO APLICABLE**

En virtud de que la iniciativa legislativa pretende hacer una reforma al inciso b) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se estima necesario hacer algunas consideraciones o reflexiones sobre la potestad tributaria, los tributos, las exoneraciones y los gastos deducibles.

#### **4.1. Potestad Tributaria, impuestos y exoneraciones**

El poder tributario del Estado, es la potestad soberana de exigir contribuciones a personas sobre bienes que se hayan en su jurisdicción, o bien conceder exenciones, y no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política.

Esta potestad tributaria del Estado se traduce en el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario, y entre los límites constitucionales de la tributación, se encuentran inmersos los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, generalidad, no confiscación.

Justamente, el inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política, determina como atribución de la Asamblea Legislativa la de: *“establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales”*. En relación con esta norma constitucional se debe de indicar que el concepto de *“establecimiento de impuestos nacionales”* se

---

<sup>3</sup> Información elaborada con la colaboración del Asesor Parlamentario **Randall García**, supervisado por **Lilliana Cisneros Quesada**, Jefa del Área de Investigación y Gestión Documental del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos.

ha entendido para todos los efectos, como la atribución de la Asamblea Legislativa de crear, modificar y extinguir tributos.

De acuerdo con el artículo 1 y 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), Ley N° 4755, del 01 de julio de 1971 y sus reformas, las fuentes del derecho tributario son por orden de importancia jurídica:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Los tratados internacionales;
- c) Las leyes; y
- d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Además, se debe destacar que las disposiciones del Código de cita son aplicables a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto lo regulado por la legislación especial. No obstante, lo indicado, hay fuentes de aplicación supletoria, por ejemplo, resoluciones o circulares.

Del artículo 121 inciso 13 se deriva el artículo 5° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), el cual textualmente dice:

*“Artículo 5.- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede:*

- a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;*
- b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;*
- c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;*
- d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y*
- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.*

*En relación a tasas, cuando la ley no la prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.”*

Asimismo, conforme el artículo 4 del Código supra citado, los tributos son:

*“Artículo 4°.- Definiciones. Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.//**Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.**//Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida*

*del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado. //Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación”. (El subrayado y la negrita no es del original)*

Respecto de la obligación tributaria, el artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala lo siguiente:

*“Artículo 11.- Concepto. La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.*

Por su parte, la exención tributaria según el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es, “*la dispensa legal de la obligación tributaria*”.

En este marco constitucional y legal es que se aprueban, modifican o derogan tributos y se exoneran los mismos, creándose los supuestos para hacerlo.

#### **4.2. El Impuesto sobre la Renta**

Dado que esta iniciativa de ley 23599 trata sobre gastos deducibles de la renta bruta, hemos de desarrollar en qué consiste este impuesto. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1<sup>4</sup> de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 del 21 de abril de 1988,

---

<sup>4</sup> *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.*

este tributo o impuesto se establece 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 la ley que crea el impuesto, se entiende por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense los generados exclusivamente en el territorio nacional conforme a la definición de espacio territorial, 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, 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.

**Jurisdicción territorial:** De acuerdo con lo estipulado en la Ley N° 7092 supra-citada deberá entenderse el territorio nacional según los límites geográficos establecidos en

*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.*

los artículos 5 y 6<sup>5</sup> 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.

### **Contribuyentes:**

Conforme lo establecido en el artículo 2 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta son contribuyentes:

#### *RTICULO 2º.- Contribuyentes.*

*Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país:*

*a) Todas las personas jurídicas legalmente constituidas, con independencia de si realizan o no una actividad lucrativa, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado, los entes colectivos sin personalidad jurídica y las cuentas en participación que haya en el país.*

*Se exceptúa de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior a las sociedades inactivas, las cuales estarán en la obligación de suministrar a la Administración Tributaria solo la información resumen de los incrementos en sus activos, pasivos y capital. En este caso, la declaración informativa deberá ser resumida y simple, de tal forma que se minimice el costo de cumplimiento. De no existir variación en la información suministrada, la declaración anual se entenderá realizada mediante la confirmación del contenido existente.*

*En caso de entidades no domiciliadas que ostenten cédula jurídica que inicie en 3-012, y no realicen ninguna actividad en el país, podrán solicitar al Registro Nacional la eliminación de la cédula jurídica que se les emitió, sin perjuicio de que*

---

<sup>5</sup> Estos numerales dicen:

**“Artículo 5º.-** *El territorio nacional está comprendido entre el Mar Caribe, el Océano Pacífico y las Repúblicas de Nicaragua y Panamá.* Los límites de la República son los que determina el Tratado Cañas - Jerez de 15 de abril de 1858

Tratado de Límites entre Nicaragua y Costa Rica (Tratado Cañas-Jerez) , ratificado por el Laudo Cleveland de 22 de marzo de 1888 Laudo Arbitral Cleveland sobre Cuestión de Límites con Nicaragua con respecto a Nicaragua, y el Tratado Echandi Montero - Fernández Jaén de 1º de mayo de 1941 en lo que concierne a Panamá.

La Isla del Coco, situada en el Océano Pacífico, forma parte del territorio nacional.” (El subrayado y la negrita no es del original)

**“Artículo 6º.-** *El Estado ejerce la soberanía completa y exclusiva en el espacio aéreo de su territorio, en sus aguas territoriales* en una distancia de doce millas a partir de la línea de baja mar a lo largo de sus costas, *en su plataforma continental y en su zócalo insular de acuerdo con los principios del Derecho Internacional.*”(El subrayado no es del original)

*se mantenga la validez de cualquier acto o contrato suscrito de previo a la eliminación de la referida cédula.*

*b) Se entiende por establecimiento permanente cualquier sitio o lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la persona no domiciliada.*

*1) Se considerarán establecimientos permanentes:*

*i. Los centros administrativos.*

*ii. Las sucursales.*

*iii. Las agencias.*

*iv. Las oficinas.*

*v. Las fábricas.*

*vi. Los talleres.*

*vii. Las minas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*

*2) Sin perjuicio de la definición del inciso b) anterior, la expresión "establecimiento permanente" comprende, asimismo:*

*i. Las obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un periodo o periodos que sumen o excedan en total más de ciento ochenta y tres días, en cualquier periodo de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.*

*ii. La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) durante un periodo o periodos que sumen o excedan en total más de ciento ochenta y tres días, en cualquier periodo de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.*

*Con el único propósito de determinar si se ha superado el plazo de ciento ochenta y tres días que se indica anteriormente, se considerará lo siguiente:*

*a) Cuando una empresa no domiciliada presta servicios o realiza actividades en Costa Rica en un lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación, y esos servicios o actividades se llevan a cabo durante periodos que no superan el plazo de ciento ochenta y tres días, y*

*b) Una o varias empresas asociadas con la primera empresa llevan a cabo servicios al mismo cliente o actividades en el mismo lugar donde se prestan servicios, o se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo), durante periodos de tiempo adicionales,*

*Esos periodos adicionales se sumarán al periodo en el cual la primera empresa prestó servicios o llevó a cabo actividades en ese lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación.*

*Cuando una persona actúe en Costa Rica por cuenta de una empresa no domiciliada, salvo si esta persona fuera un agente independiente, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en Costa Rica respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, si esa persona:*

*a) Ostenta y ejerce habitualmente en Costa Rica poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa; o*

*b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Costa Rica un depósito de bienes o mercancías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercancías en nombre de la empresa.*

*iii. Sin perjuicio de lo que disponga la Superintendencia General de Seguros (Sugese), respecto de la operación de entidades aseguradoras o reaseguradoras, se considera que una empresa aseguradora tiene, salvo en lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en Costa Rica si recauda primas en el territorio costarricense o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se le aplique el siguiente inciso.*

*iv. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en Costa Rica por el mero hecho de que realice allí sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicha empresa, y las condiciones aceptadas o impuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este inciso.*

*c) Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense. ch) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.*

*d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país.*

*e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.*

*f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal.*

*g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.*

*h) Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada; para ello deberán presentar la declaración respectiva. De lo dispuesto en esta norma, se exceptúa el ente creado mediante la Ley N° 7044, de 29 de setiembre de 1986.*

*La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento.*

Ahora bien, el numeral 1 de este mismo cuerpo legal estipula que las **fundaciones y asociaciones distintas de las solidaristas**, que realicen parcialmente actividades lucrativas, estarán gravadas en la proporción de estas actividades.

Asimismo, dispone este artículo que 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.

**Rentas pasivas de fuente extranjera:** 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. Además, que sea considerada como una entidad no calificada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 bis<sup>6</sup> 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.

**Concepto de regalías:** 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.

**Entidades no sujetas al impuesto:** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley N° 7092, no están sujetas al impuesto las siguientes entidades:

*Artículo 3.- Entidades no sujetas al impuesto:*

- a) El Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado que por ley especial gocen de exención y las universidades estatales.*
- b) Los partidos políticos y las instituciones religiosas cualquiera que sea su credo, por los ingresos que obtengan para el mantenimiento del culto y por los servicios de asistencia social que presten sin fines de lucro.*
- c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990.*
- ch) Las organizaciones sindicales, las fundaciones y las asociaciones, declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, exclusivamente, a fines públicos o de beneficencia y que, en ningún caso, se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes.*
- d) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley N° 6756 del 5 de mayo de 1982 y sus reformas.*
- e) (Derogado por el título II aparte 18) de la ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas, N° 9635 del 3 de diciembre de 2018)*

---

<sup>6</sup> Artículo 2 bis- Entidad calificada. Se entiende por entidad calificada aquellos contribuyentes que posean una adecuada sustancia económica en territorio costarricense, durante el periodo fiscal. La determinación de entidad calificada se realizará respecto de cada renta pasiva gravada que provenga de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional, de conformidad con el artículo 1 de esta ley. (Así adicionado por el artículo 2° de la ley N° 10381 del 14 de setiembre de 2023, "Modificación a la ley N° 7092, Ley de impuesto sobre la renta, para lograr la exclusión de Costa Rica de la lista de países no cooperantes en materia fiscal de la Unión Europea")

f) *La Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores y la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional.*

g) *Las asociaciones civiles que agremien a pequeños o medianos productores agropecuarios de bienes y servicios, cuyos fines sean brindarles asistencia técnica y facilitarles la adquisición de insumos agropecuarios a bajo costo; buscar alternativas de producción, comercialización y tecnología, siempre y cuando no tengan fines de lucro; así como, sus locales o establecimientos en los que se comercialicen, únicamente, insumos agropecuarios. Además, los ingresos que se obtengan, así como su patrimonio, se destinarán exclusivamente para los fines de su creación y, en ningún caso, se distribuirán directa o indirectamente entre sus integrantes.*

h) *Las personas micro, pequeñas y medianas productoras orgánicas registradas ante la oficina correspondiente del Ministerio de Agricultura y Ganadería, que durante un año hayan estado en transición para ser certificados como tales, por un período de diez años y mientras se mantengan las condiciones que dieron origen a la exoneración."*

i) *Las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza.*

j) *El Hospicio de Huérfanos de San José.*

k) *Las Asociaciones Administradoras de Sistemas de Acueductos y Alcantarillados Comunales (Asadas).*

También el artículo 2 inciso a) de la Ley 7092 establece como personas exentas las sociedades inactivas, las cuales estarán en la obligación de suministrar a la Administración Tributaria solo la información resumen de los incrementos en sus activos, pasivos y capital.

**Período Fiscal:** El artículo 4 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta dispone que el periodo del impuesto es de un año, contado a partir del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año.

Con las salvedades que se establezcan en la ley, cada periodo del impuesto se deberá liquidar de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores.

No obstante, la Administración Tributaria podrá establecer, cuando se justifique, con carácter general, periodos del impuesto con fechas de inicio y de cierre distintos, por rama de actividad y sin que ello perjudique los intereses fiscales.

El siguiente concepto es el que más nos interesa a los efectos de la presente iniciativa de ley.

**Gastos deducibles:** se definen como aquellos gastos que están directamente relacionados con la actividad comercial y que sirven para generar ingresos. Para que sean deducibles deben cumplir con requisitos formales de documentación (facturas) y formas de pago; debiendo observar lo dispuesto en la normativa legal aplicable, en este caso la Ley de Impuesto sobre la Renta y su respectivo Reglamento.

También se denomina gastos deducibles a la suma de los gastos contables, de explotación y financieros, y algunos gastos fiscales no contables, que la normativa de cada impuesto permite deducir de los ingresos fiscalmente computables, para determinar la base imponible, siempre cumpliendo unos principios determinados. (<https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/todo-sobre-los-gastos-fiscalmente-deducibles>, 2023)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 8 vigente, que es el numeral que se reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son gastos deducibles de la renta bruta los siguientes:

**ARTICULO 8º.- Gastos deducibles.** *Son deducibles de la renta bruta:*

**a)** *El costo de los bienes y servicios vendidos, tales como la adquisición de bienes y servicios objeto de la actividad de la empresa; las materias primas, partes, piezas y servicios para producir los bienes y servicios vendidos; los combustibles, la fuerza motriz y los lubricantes y similares; y los gastos de las explotaciones agropecuarias necesarias para producir la renta.*

**b)** *Los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones y enterado los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley.*

*Además, podrá deducirse una cantidad igual adicional a la que se pague por los conceptos mencionados en los párrafos anteriores de este artículo a las personas con discapacidad a quienes se les dificulte tener un puesto competitivo, de acuerdo con los requisitos, las condiciones y normas que se fijan en esta ley.*

*Asimismo, los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador.*

**c)** *Los impuestos y tasas que afecten los bienes, servicios y negociaciones del giro habitual de la empresa, o las actividades ejercidas por personas físicas, con las excepciones contenidas en el inciso c) del artículo 9.*

**ch)** *Las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, contratados con el Instituto Nacional de Seguros o con otras instituciones aseguradoras autorizadas.*

**d)** *Los intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal, directamente relacionados con el manejo de su negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto sobre las utilidades, excepto los que deban capitalizarse contablemente.*

*Las deducciones por este concepto estarán sujetas a las limitaciones establecidas en los párrafos siguientes:*

*No serán deducibles, por considerarlos asimilables a dividendos o participaciones sociales, los intereses y otros gastos financieros pagados en favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada.*

*No serán deducibles los intereses cuando no se haya retenido el impuesto correspondiente a ellos.*

*En todo caso, el contribuyente deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación con la generación de la renta gravable, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración.*

*Sin perjuicio de los supuestos previstos en los párrafos anteriores, no serán deducibles los intereses cuando medien circunstancias que revelen desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable en el periodo respectivo.*

*e) Las deudas manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y se hayan agotado las gestiones legales para su recuperación, a juicio de la Administración Tributaria y de acuerdo con las normas que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.*

*f) Las depreciaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente. La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas.*

*En el Reglamento se determinarán los porcentajes máximos que prudencialmente puedan fijarse por concepto de depreciación o los años de vida útil de los bienes; se tomará en consideración la naturaleza de los bienes y la actividad económica en la cual estos son utilizados.*

*En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación.*

*El valor de la patente de invención propiedad del contribuyente, podrá amortizarse con base en el tiempo de su vigencia.*

*Cuando se trate de bienes semovientes -específicamente el Ganado dedicado a leche y cría-, así como de determinados cultivos, podrán concederse depreciaciones o amortizaciones, conforme se establezca en el Reglamento de esta Ley. Los cultivos que, por su ciclo de eficiencia productiva, no puedan catalogarse como permanentes a juicio de la Administración Tributaria, podrán ser amortizados en un número de años que tenga relación directa con su ciclo productivo.*

*g) Cuando en un periodo fiscal una empresa obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción en los tres siguientes periodos. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los siguientes cinco periodos.*

*Las empresas industriales que inicien actividades después de la vigencia de esta Ley también podrán deducir dichas pérdidas en los siguientes cinco periodos, pero después de cumplidos estos se registrarán por la norma contenida en el primer párrafo de este inciso.*

*La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas. Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas o industriales combinadas con*

*actividades comerciales, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción.*

*El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho al contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre el impuesto.*

**h)** *La parte proporcional por concepto de agotamiento de los bienes explotables de recursos naturales no renovables, incluidos los gastos efectuados para obtener la concesión, cuando corresponda. Esta deducción deberá relacionarse con el costo del bien y con la vida útil estimada, según la naturaleza de las explotaciones y de la actividad, y de acuerdo con las normas que sobre el particular se contemplen en el Reglamento de esta Ley.*

*En ningún caso el total de las deducciones por concepto de agotamiento de recursos naturales no renovables podrá sobrepasar el valor de la adquisición del bien.*

*En este inciso quedan comprendidas las explotaciones de minas y canteras, y de depósitos de petróleo, de gas y de cualesquiera otros recursos naturales no renovables.*

**i)** *Las cuotas patronales que se establezcan en las leyes.*

**j)** *Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios o dietas que se paguen o acrediten a miembros de directorios, de consejos o de otros órganos directivos que actúen en el extranjero.*

**k)** *Los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, así como por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares.*

*Cuando los pagos o créditos indicados sean a favor de casas matrices de filiales, sucursales, agencias o establecimientos permanentes ubicados en el país, la deducción total por los conceptos señalados no podrá exceder del diez por ciento (10%) de las ventas brutas obtenidas durante el período fiscal correspondiente. Para ello deberán haberse hecho las retenciones del impuesto establecido en esta Ley.*

**l)** *Los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país por el suministro de noticias, por la producción, la distribución, la intermediación o cualquier otra forma de negociación en el país, de películas cinematográficas y para televisión, videotapes, radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas, y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.*

**m)** *Los gastos de representación y similares en que se incurra dentro o fuera del país, los viáticos que se asignen o se paguen a dueños, socios, miembros de directorios u otros organismos directivos o a funcionarios o empleados del contribuyente,<sup>7</sup>*

*Asimismo, serán deducibles los gastos en que se incurra por la traída de técnicos al país o por el envío de empleados del contribuyente a especializarse en el exterior.*

**n)** *Los gastos de organización de las empresas, los cuales podrán deducirse en el período fiscal en que se paguen o acrediten, o, si se acumularen, en cinco*

---

<sup>7</sup> Por resolución de la Sala Constitucional N° 2003-02349 de las 14:42 hrs del 19 de marzo del 2003, se declaró inconstitucional, la frase de este inciso que decía: "siempre que las deducciones por estos conceptos no representen más del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos declarados".

*períodos fiscales consecutivos, a partir de la fecha del inicio de su actividad productiva, hasta agotar el saldo.*

*Se considerarán gastos de organización todos los costos y gastos necesarios para iniciar la producción de rentas gravables que, de acuerdo con esta Ley, sean deducidos de la renta bruta.*

*ñ) Las indemnizaciones, las prestaciones y las jubilaciones, limitado su monto al triple del mínimo establecido en el Código de Trabajo.*

*o) Los gastos de publicidad y de promoción, incurridos dentro o fuera del país, necesarios para la producción de ingresos gravables.*

*p) Los gastos de transporte y de comunicaciones, los sueldos, los honorarios y cualquier otra remuneración pagada a personas no domiciliadas en el país.*

*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.*

*r) Las pérdidas por destrucción de bienes, por incendio, por delitos en perjuicio de la empresa, debidamente comprobadas y en la parte no cubierta por los seguros.*

*s) Los profesionales o técnicos que presten sus servicios 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.*

*t) Todas las deducciones contempladas en la Ley de Fomento de la Producción Agropecuaria, No. 7064 del 29 de abril de 1987.*

*u) DEROGADO TÁCITAMENTE por la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001, la cuál en el artículo 22 inciso k) deroga el artículo 22 de la Ley 7555 la cuál adicionaba el inciso u) al presente artículo).*

*v) Tratándose de entidades financieras supervisadas por las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (Conassif), las sumas para constituir estimaciones, reservas o provisiones autorizadas por los órganos de supervisión o que deban mantener, obligatoriamente, dichas entidades en cumplimiento de las disposiciones emitidas y de conformidad con los límites técnicos establecidos, en ambos casos, por los órganos de supervisión. Dichas reservas serán debidamente individualizadas en los libros y los balances de las entidades. Las superintendencias y el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (Conassif) deberán consultar con el Ministerio de Hacienda la regulación que se emita que tenga incidencia tributaria.*

*La Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo, excepto la del inciso q) siempre que, en conjunto, se cumpla con 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. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el Reglamento de la presente Ley.*

*La Administración Tributaria está facultada para rechazar, total o parcialmente, los gastos citados en los incisos b), j), k), l), m), n), o), p), s), y t) anteriores, cuando los considere excesivos o improcedentes o no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según los estudios fundamentados que realice esa Administración.*

*Para que puedan deducirse los gastos causados y no pagados en el año, será menester que hayan sido contabilizados en una cuenta especial, de manera que cuando se paguen realmente se imputen a dicha cuenta. No se aceptará deducción de gastos pagados si en un ejercicio anterior se hubieren deducido esos mismos gastos como simplemente causados.*

De lo expuesto se puede resumir y colegir que se considera deducible todo gasto que puede restarse de los beneficios de una actividad económica a la hora de pagar impuestos; dicha deducción debe encontrarse dentro de los supuestos facticos y jurídicos que contempla la ley, cumplir con todos los requerimientos que establece la normativa legal y reglamentaria aplicable para que la Administración Tributaria, para que así lo declare procedente.

Contablemente, conocer este tipo de gastos ayuda a no cometer errores que den lugar a sanciones o revisiones que pueden perjudicar la salud financiera, por lo que se considera que un gasto deducible es aquel que permite restar una pequeña cantidad de lo que la ley obliga pagar a la Hacienda Pública.

Fiscalmente se considera que son gastos deducibles aquellos necesarios e imprescindibles para el desempeño de una actividad profesional o empresarial.

## V. ANÁLISIS DE LA ADICIÓN DE CUATRO PÁRRAFOS AL INCISO B) DEL ARTÍCULO 8 DE LA LEY 7092

En esta sección se ofrece un cuadro comparativo entre la norma vigente y la propuesta normativa que contiene la iniciativa legislativa, para establecer las diferencias que subrayaremos en negrita. Debajo de la tabla realizaremos el análisis jurídico.

<p style="text-align: center;"><b>TEXTO VIGENTE</b> <b>ARTÍCULO 8 DE LA LEY N° 7092 IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEL 21 DE ABRIL DE 1988</b></p>	<p style="text-align: center;"><b>TEXTO PROPUESTO</b> <b>EXPEDIENTE N° 23599</b></p>
<p>ARTICULO 8°.- Gastos deducibles. Son deducibles de la renta bruta: (...)</p> <p>b) Los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones y enterado los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley.</p> <p>Además, podrá deducirse una cantidad igual adicional a la que se pague por los conceptos mencionados en los párrafos anteriores de este artículo a las personas con discapacidad a quienes se les dificulte tener un puesto competitivo, de acuerdo con los requisitos, las condiciones y normas que se fijan en esta ley.</p> <p>Asimismo, los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador.</p>	<p>ARTÍCULO ÚNICO- Refórmase el inciso b) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988, para que se lea como sigue:</p> <p>Artículo 8- Gastos deducibles. Son deducibles de la renta bruta: (...)</p> <p>b) Los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones y enterado los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley.</p> <p>Además, podrá deducirse una cantidad igual adicional a la que se pague por los conceptos mencionados en los párrafos anteriores de este artículo a las personas con discapacidad a quienes se les dificulte tener un puesto competitivo, de acuerdo con los requisitos, las condiciones y normas que se fijan en esta ley.</p> <p>Asimismo, los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador.</p> <p><b><i>En forma adicional, también podrán deducir una vez al año este impuesto los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquiera otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados a las personas físicas o jurídicas que demuestren que al menos un 20% de las personas trabajadoras de su planilla son mayores de 40 años, estos trabajadores no deberán ocupar puestos en jefaturas, gerenciales o directivos.</i></b></p> <p><b><i>Adicionalmente, podrán gozar de esta deducción, una única vez al año, las personas físicas o jurídicas que demuestren que al menos un 20% de las personas trabajadoras de su planilla tienen edades entre los 18 y los 25 años.</i></b></p>

	<p><i>Además, serán sujetos de esta deducción de la renta bruta, las personas físicas y jurídicas que demuestren que al menos un 20% de las personas trabajadoras de su planilla son mujeres en estado de embarazo o en lactancia. La deducción se realizará una única vez al año.</i></p> <p><i>Para todos los casos anteriores, las personas físicas o jurídicas deberán demostrar la veracidad de la información que brinden con una certificación emitida por la Caja Costarricense de Seguro Social.</i></p> <p><i>Asimismo, los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador.</i></p>
--	---

Del cuadro comparativo se desprende que se agregan al inciso b) del artículo 8 cuadro nuevos párrafos, todos ellos vinculados al primer párrafo, que regula la misma materia y que no se modifica en este proyecto de ley. Ahora bien, para iniciar el análisis podemos indicar lo siguiente:

1. La Ley de Impuesto sobre la Renta establece en forma expresa y taxativa, que se enumera en el artículo 8, los gastos que son deducibles de la renta bruta, indicando los supuestos en los que tal deducción es factible, a saber, cuáles gastos son o no deducibles de este impuesto; el momento en que se debe presentar tal deducción, y el período fiscal que se aplicará; así como los contribuyentes que pueden beneficiarse con dicha deducción dependiendo del gasto que se pretenda deducir del impuesto de la renta.
2. También conforme lo establecido en el numeral 8 de la Ley 7092 de repetida cita, la Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este numeral, excepto la del inciso q) siempre que, en conjunto, se cumpla con 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. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el Reglamento de la presente Ley.
3. Asimismo, este artículo 8 establece que la Administración Tributaria está facultada para rechazar, total o parcialmente, los gastos citados en los incisos b), j), k), l), m), n), o), p), s), y t) anteriores, cuando los considere excesivos o improcedentes o no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según los estudios fundamentados que realice esa Administración.

Para que puedan deducirse los gastos causados y no pagados en el año, será menester que hayan sido contabilizados en una cuenta especial, de manera que cuando se paguen realmente, se imputen a dicha cuenta. No se aceptará deducción de gastos pagados si en un ejercicio anterior se hubieren deducido esos mismos gastos como simplemente causados.

4. El inciso b) del numeral 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se pretende reformar en la iniciativa legislativa, actualmente otorga deducciones del impuesto de la renta a los contribuyentes que hayan hecho las retenciones y enterado al Fisco de los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley, el cual regula lo referente al impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales.

A su vez, establece que el contribuyente podrá deducir una cantidad igual adicional a la que se pague por la contratación de personas con discapacidad, pudiendo deducir también los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador.

#### **Adición de cuatro párrafos al inciso b) del artículo 8 de la Ley N° 7092**

Dicho lo anterior, que es importante que el legislador tenga presente, procedemos a continuación a desbrozar lo que la iniciativa pretende.

Conforme la justificación del proyecto de ley, el objetivo de la iniciativa es dar a las empresas privadas un estímulo fiscal para que sea atractivo contratar personas trabajadoras mayores de 40 años, también personal que se encuentre entre 18 y 25 años; así como, mujeres en estado de embarazo o en período de lactancia. Para cumplir con el objetivo o el fin propuesto, la iniciativa legislativa propone adicionar varios párrafos al inciso b) del artículo 8, manteniendo la redacción actual de los tres primeros párrafos de este inciso que contemplan las deducciones anteriormente señaladas, no obstante, es preciso mejorar la redacción de la norma propuesta para que tenga coherencia y concordancia con el contenido dispositivo del artículo, de forma que sea clara y precisa para efectos de aplicación del operador jurídico, ello en concordancia con el principio de seguridad jurídica.

El **párrafo cuarto** que se pretende adicionar dice:

*“(…)En forma adicional, también podrán deducir una vez al año este impuesto los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquiera otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados a las personas físicas o jurídicas que demuestren que al menos un 20% de las personas trabajadoras de su planilla son mayores de 40 años, estos trabajadores no deberán ocupar puestos en jefaturas, gerenciales o directivos.”*

De la lectura del párrafo transcrito se desprende lo siguiente:

El contribuyente que sea persona física o jurídica tendrá la posibilidad, una vez al año, lo que implica que lo podrá hacer todos los años fiscales -especie de redundancia- de deducir del impuesto sobre la renta que deba cancelar a la Hacienda Pública, los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquiera otra remuneración por servicios personales, cuando:

***Sean servicios efectivamente prestados a las personas físicas o jurídicas***

Sobre este particular se debe indicar que la norma propuesta no indica cómo el contribuyente debe demostrar que esos servicios personales se prestaron o como la Administración Tributaria va a realizar dicha comprobación. ¿Será a través de una simple declaración o de comprobación por inspectores hacendarios, y contra planillas de la CCSS?

***Demuestre que al menos un 20% de las personas trabajadoras de su planilla son mayores de 40 años***

La pregunta que debemos hacernos es por qué mayores de 40 años; es decir, cual es el parámetro objetivo para determinar esta edad, y a partir de ella, como un gasto deducible del impuesto sobre la renta.

Sobre esta comprobación, la propuesta legislativa adiciona en párrafos posteriores que para todos los casos las personas físicas o jurídicas deberán demostrar la veracidad de la información que brinden, con una certificación emitida por la Caja Costarricense de Seguro Social. Pero no es la CCSS quien certifica las edades de las personas, sino el Registro Civil del Tribunal Supremo de Elecciones. Por ello, surge la duda si una certificación emitida por la Institución aseguradora sea prueba suficiente para demostrar que el empleador cumple con el porcentaje que estipula la norma legal tributaria, de forma que pueda ser un gasto deducible del impuesto de la renta.

Además, en criterio de esta asesoría la certificación debería cumplir con ciertos requerimientos legales y reglamentarios, lo cual implica consultar a la Caja Costarricense de Seguro Social, para que sea el medio idóneo que permita demostrar que el patrono o empleador cumple con el 20% total de la planilla, mayor de 40 años.

De hecho, se considera que la futura norma legal debe establecer con precisión cuáles son los medios idóneos para demostrar los gastos que se deducirán del impuesto sobre la renta.

***Estos trabajadores no ocupen puestos en jefaturas, gerenciales o directivos***

Con respecto a este requerimiento en donde expresamente se indica que será deducible del impuesto de la renta como gasto el pago de remuneraciones, sueldos, salarios, etc, de las personas mayores de 40; siempre y cuando no ocupen puestos de jefatura, gerencia o dirección, surge la inquietud de que este requisito pueda convertirse en un impedimento para que estas personas puedan acceder a estos puestos, o resulte en una limitante, con el fin de mantener la deducción del impuesto el empleador.

En otras palabras, por una parte se pretende estimular en el sector privado la contratación de personal mayor de 40 años, pero por otra, la exigencia de que estas personas no ocupen puestos de jefatura, gerencia o como directivos, puede ser una causa de discriminación entre trabajadores con las mismas condiciones y formación, lo cual puede vulnerar el principio de equidad consagrado en el artículo 33 de la Constitución Política, así como, el artículo 56 de este mismo cuerpo normativo, que no solo consagra el derecho al trabajo, sino que exige al *Estado el deber de procurar que todos tengan ocupación honesta y útil, debidamente remunerada, e impedir que por causa de ella se establezcan condiciones que en alguna forma menoscaben la libertad o la dignidad del hombre o degraden su trabajo a la condición de simple mercancía.*

Y a pesar de que la iniciativa se justifica en la igualdad de oportunidades para obtener empleo que deben tener las personas que busquen trabajo en el país, conforme lo dispuesto en el artículo 408 Código de Trabajo, lo cierto es que toda las personas, no solo tienen derecho a obtener empleo, también deben ser consideradas para ser elegibles en puestos o empleos cuando sean atinentes a su formación técnica o académica y reúnan los requisitos que la persona empleadora exige para el puesto o los que establece la normativa correspondiente; eso significa que las personas trabajadoras mayores de 40 años, tampoco pueden ser discriminadas para acceder a puestos de jefatura, gerencia o directivo si cumple con los requerimientos necesarios para ese puesto, por lo que no se estima conveniente supeditar la deducción del gasto a que estas personas no se encuentren en esa clase de puestos, debiendo ser procedente solamente la comprobación de que el 20% de la planilla del empleador corresponde a personas mayores de 40 años.

Por otra parte, en el **párrafo quinto** que se pretende adicionar al inciso b) del artículo 8 de ley citada, se dice:

*“Adicionalmente, podrán gozar de esta deducción, una única vez al año, las personas físicas o jurídicas que demuestren que al menos un 20% de las personas trabajadoras de su planilla tienen edades entre los 18 y los 25 años.”*

En primer lugar, se debe señalar que la reforma propuesta no incluye a todas las personas jóvenes, pues conforme lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley General de la Persona Joven, N° 8261 del 02 de mayo del 2002, se define como Personas Jóvenes:

*“Personas con edades comprendidas entre los doce y treinta y cinco años, llámense **adolescentes, jóvenes o adultos jóvenes**; lo anterior sin perjuicio de lo que dispongan otras leyes en beneficio de los niños y adolescentes.”*

Obviamente quedan descartadas para efectos laborales las personas entre doce y quince años no cumplidos, pero lo que nos interesa resaltar es que se considera una persona joven hasta los treinta y cinco años. De suyo, el Proyecto de Ley podría discriminar a personas mayores de veintiséis años y menores de treinta y nueve, pues por un lado se estimulan segmentos, pero qué pasa cuando las personas sobrepasan los veinticinco años, es probable que el empleador para mantener gastos deducibles despida y contrate a personas que estén en los rangos que aquí se establecen, y esto quizá es una de las máximas preocupaciones de esta asesoría.

Esta disposición debe concordarse con el artículo 2 del Código de la Niñez y la Adolescencia, el cual establece que se entiende por niño (a) y adolescente:

*“Para los efectos de este Código, se considerará niño o niña a toda persona desde su concepción hasta los doce años de edad cumplidos, y adolescente a toda persona mayor de doce años y menor de dieciocho. Ante la duda, prevalecerá la condición de adolescente frente a la de adulto y la de niño frente a la de adolescente.” (El subrayado y la negrita no es de su original)*

Pero, además, el Código de Trabajo, que debería ser compatibilizado en esta reforma, establece en los artículos 46 y 47 lo siguiente:

**Artículo 46.-**

*Tendrán capacidad para contratar su trabajo, para percibir la retribución convenida y, en general, para ejercer todos los derechos y acciones que nazcan del presente Código, de sus Reglamentos y de sus leyes conexas, los menores de edad, de uno u otro sexo que tengan más de quince años, los insolventes y fallidos, y las personas que no caigan dentro de las previsiones de los artículo 25 y 26 del Código Civil. Queda también a salvo lo dispuesto en el Código Penal sobre pena de interdicción de derechos. La libertad de contratación en materia de trabajo para los mayores de quince años no implicará su emancipación.*

**Artículo 47.-**

*Los contratos relativos al trabajo de los mayores de doce años y menores de quince, deberán celebrarse con el respectivo representante legal y, en defecto de éste, con el Patronato Nacional de la Infancia.*

Como puede verse, la reforma propuesta excluye del rango de edad por el que el empleador contribuyente pueda presentar su remuneración, sueldo o salario, etc, como un gasto deducible del impuesto sobre la renta, a las personas jóvenes que por ley ya pueden incorporarse al trabajo, es decir, los que aparecen habilitados en los artículos 46 y 47 de la Ley N° 2, Código de Trabajo y según lo dispuesto en el Capítulo VII del

Código de la Niñez y la Adolescencia, que establece un Régimen Especial de Protección al Trabajador Adolescente, compuesto por los artículos 78 al 103, donde se regula todo lo relativo al derecho al trabajo de los adolescentes, la igualdad de derechos, los beneficios irrenunciables, las políticas laborales, la coordinación institucional, la reglamentación de los contratos laborales, el trabajo familiar, la validez de la relación laboral, capacidad jurídica laboral, trabajo y educación, facilidades para estudiar, derecho a la capacitación, la notificación del despido, el despido por justa causa, la prohibición laboral, la prohibición de discriminar a la embarazada y lactantes, labores prohibidas para adolescentes, trabajo doméstico adolescente, la jornada de trabajo, seguimiento de labores por parte del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, centros de trabajo, requisitos de registro, derecho a seguros; seguros por riesgo de trabajo, sanciones, multas y otras disposiciones relaciones con la protección al adolescente en el trabajo. De este capítulo destacan los artículos 78,80,81,83,85,86,92,93,94 y 95, que sugerimos se remita el legislador.

Y, como lo adelantamos, la propuesta legislativa también excluye del personal joven las personas jóvenes que se encuentran entre las edades de 26 años a 35 años, este es un sector de la población sobre la que no se estimula su contratación en gasto deducible del impuesto sobre la renta, a pesar de ser parte de lo que define el ordenamiento jurídico como personas jóvenes.

Otra diferencia que se detecta entre el párrafo cuarto anteriormente analizado, con este párrafo quinto, es el hecho de que el contribuyente no tiene que demostrar que estas personas trabajadoras presten efectivamente sus servicios personales al empleador, sea esta persona física o jurídica.

Tampoco existe la limitación de que estas personas no ocupen puesto de jefaturas, gerenciales o directivos dentro de la empresa, al contrario, las personas trabajadoras que se encuentren entre los 18 a 25 años podrán optar a dichos puestos, sin que exista impedimento para que el contribuyente solicite la respectiva deducción del impuesto, siempre y cuando, cumpla con el porcentaje que exigirá la ley para poder justificarlo ante tributación como un gasto deducible del impuesto de la renta.

Eso sí, al igual que en el párrafo cuarto, la iniciativa legislativa establece que la comprobación de la veracidad de que por lo menos un 20% de la planilla está compuesta por personas trabajadoras que tienen entre 18 y los 25 años, el contribuyente (persona física o jurídica) podrá demostrarlo mediante la presentación de una certificación emitida por la Caja Costarricense de Seguro Social, en ese sentido, se reitera la observación de que a esa certificación se le debe exigir el cumplimiento de ciertos requerimientos legales y reglamentarios para que sea el medio idóneo para demostrar que el patrono o empleador cumple no solo con el 20% total de la planilla, sino que esas personas trabajadoras se encuentran dentro del rango de edad indicado.

En el **sexto párrafo** que se pretende adicionar al inciso b) del artículo 8 citado, se

señala lo siguiente:

*“Además, serán sujetos de esta deducción de la renta bruta, las personas físicas y jurídicas que demuestren que al menos un 20% de las personas trabajadoras de su planilla son mujeres en estado de embarazo o en lactancia. La deducción se realizará una única vez al año.”*

Respecto a lo propuesto en este párrafo se debe señalar primero que las mujeres no están en lactancia, sino que se encuentran en período de lactancia, esa sería la forma correcta y técnica para referirse a las mujeres que se encuentran dentro del período donde brindan leche materna a sus hijos o hijas. Ciertamente, cabe resaltar que la contratación en los términos del proyecto de ley, no impide a cualquier mujer del centro de trabajo u organización, goce de su derecho de contar con tiempo y el permiso para servir alimento al hijo lactante, según lo establecido en el ordenamiento jurídico costarricense.

Cabe destacar que el permiso de lactancia consiste en que, durante la jornada de trabajo, puede disponer de 2 descansos de media hora al día para alimentar al bebé, desde que regresa del descanso postnatal hasta que cumple 10 meses de edad, pero puede prolongarse bajo prescripción médica.

Eso significa que la simple certificación emitida por la Caja Costarricense de Seguro Social no será el único medio necesario para comprobar, tanto el estado de embarazo como el período de lactancia, en ese sentido se requerirá en forma adicional de una certificación médica, para que el contribuyente pueda comprobar que tiene en planilla no solo un 20% de mujeres, sino que estas se encuentran en estado de ingravidez y/o en período de lactancia, y para esta asesoría esta coincidencia de que un 20 % se encuentren en esa condición es de difícil coincidencia, cuya probabilidad es baja en términos reales, por lo que este presupuesto porcentual sería casi imposible de alcanzar a los efectos de aplicación del inciso b) del artículo 8 de la Ley N° 7092.

En el **párrafo final** de la reforma propuesta se establece, al igual que en el caso de las personas con discapacidad, que el contribuyente podrá presentar como gasto deducible del impuesto de la renta, aquellos gastos o costos en que incurra por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores.

Sobre esta adición al inciso b) del artículo 8 se debe indicar que, en el caso de las personas con discapacidad las adecuaciones a los puestos de trabajo y las adaptaciones en el entorno del sitio de labores se pueden determinar por la clase de discapacidad del trabajador, por eso los costos de las mismas son fáciles de justificar por parte del empleador como gastos deducibles del impuesto; sin embargo, en el caso de los trabajadores mayores de 40 años, el personal que se encuentre entre los 18 y 25 años, así como las trabajadoras que se encuentren en estado de embarazo o en período de lactancia, esas adecuaciones o adaptaciones no son claramente determinables, lo que haría que en muchos casos fuera difícil demostrar esos costos como un gasto, con lo cual se pueda dar la eventualidad de que se declare improcedente el reconocimiento de esos costos por parte la Administración Tributaria.

El que se podría acercar más a las adaptaciones son las mujeres en período de lactancia, sobre los otros segmentos no se visualiza justificación para gastos deducibles.

### **Comentarios finales:**

Se debe mejorar la redacción del inciso b) en los párrafos que se pretende adicionar con la presente iniciativa legislativa. No se debe olvidar que la norma legal, sobre todo la tributaria, debe ser precisa y dar certeza en su contenido dispositivo, para efectos de aplicación de la futura ley, en especial para el operador jurídico de la misma.

También, se considera que no es necesario que se establezca en todos los párrafos que se pretende adicionar en el inciso b) del numeral 8 que, se podrá deducir una vez al año realizar la gestión como un gasto deducible del impuesto. Por principio de anualidad tributaria, eso es así (art. 4 Ley 7092), entonces, con solo que se establezca en la reforma que todas las deducciones que se contemplan en el inciso, se pueden efectuar una vez al año, de conformidad con los procedimientos y requisitos que establece la ley y su respectivo reglamento, así como la directrices que emita la Administración Tributaria.

Las y los legisladores deben hacer la valoración de la conveniencia estas deducciones para el erario, pues independientemente de que se establece como base por lo menos una contratación de un 20% de la planilla, porcentaje que no cuenta con ninguna justificación técnica en la iniciativa, lo cierto es que el contribuyente podrá deducir por contratar personas mayores de 40 años, jóvenes entre los 18 a los 25 años, mujeres en estado de embarazo y en período de lactancia, el único personal por lo que no podrá presentar sus remuneraciones como un gasto deducible es aquellas personas trabajadoras que se encuentre entre los 26 y 39 años, sin que se justificación de la existencia de tal diferenciación entre los trabajadores, los cuales podrían ser discriminados de cualquier tipo de contratación, por haber perdido la minoría de 25 años y no llegar a los 40 años.

Finalmente, queda la nebulosa si estos porcentajes pueden ser combinados, o si se aplica uno de ellos por parte del empleador, a priori, pareciera, que no hay seguridad jurídica al respecto, y podría quedar a interpretaciones fuera de la pretensión legislativa.

## **VI. CONSIDERACIONES FINALES**

1. Para que la reforma propuesta tenga viabilidad jurídica deberán hacerse las modificaciones necesarias principalmente en términos de coherencia con la legislación laboral y de la persona joven, así como precisiones que hemos realizado en los análisis párrafo por párrafo que hemos desarrollado líneas arriba.
2. Un aspecto relevante y que queremos resaltar aquí, es el hecho de beneficiar a empleadores con gastos deducibles sobre segmentos etarios y mujeres

lactantes, respecto de los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquiera otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados a las personas físicas o jurídicas, dejando en total desamparo, y posible no contratación, a las personas mayores de 26 años y menores de 39, muchas de ellas con proyectos de vida en marcha.

3. Se dejó fuera de las personas jóvenes, a las personas establecidas en los artículos 46 y 47 del Código de Trabajo o bien, los que establece el artículo 2 de la Ley General de la Persona Joven, N° 8261, que contempla hasta 35 la juventud. Tampoco se conoce a ciencia cierta por qué se optó por el rango de 40 años y no otro. En cuanto a la coincidencia en un año fiscal de 20% de mujeres en período de lactancia, es una cifra que podría no cumplirse, por alta que resulta.
4. El otro tema es el impacto de estas deducciones sobre el erario. No se tienen datos concretos para la toma adecuada de decisión. Esto podría ser consultado específicamente al Ministerio de Hacienda.

## **VII. TÉCNICA LEGISLATIVA**

Las observaciones de carácter técnico a la iniciativa legislativa en estudio se realizaron en el análisis del articulado. Se sugiere adaptar el Título del Proyecto a la afectación concreta de adición de cuatro nuevos párrafos al inciso b) del artículo 8 de la Ley 7092 (con su nombre completo y fecha de vigencia).

## **VIII. PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO**

### **Votación**

El proyecto para su aprobación requiere de una votación de mayoría absoluta de los presentes, de conformidad con el artículo 119 de la Constitución Política.

### **Delegación**

La iniciativa puede ser objeto de delegación en una Comisión con Potestad Legislativa Plena, al no encontrarse dentro de los supuestos de excepción contenidos en el artículo 124 constitucional.

### **Consultas**

#### **Obligatorias:**

- Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS)

- Instituto Nacional de Mujeres (INAMU)
- Organizaciones de Personas con Discapacidad, inscritas y vigentes (Ley 7600)

**Facultativas:**

- Ministerio de Hacienda
- Corte Suprema de Justicia
- Consejo de la Persona Joven
- Conapdis
- Conapam

**IX. FUENTES**

***Constitución y leyes:***

- ✓ Constitución Política de la República de Costa Rica, de 7 de noviembre de 1949 y sus reformas.
- ✓ Declaración Universal de Derechos Humanos del 10 de diciembre de 1948
- ✓ Protocolo Internacional de Derechos Civiles y Políticos del 19 de diciembre de 1966
- ✓ Convención sobre los Derechos del Niño de las Naciones Unidas, aprobada y ratificada por el país, mediante la Ley N° 7184 del 18 de junio de 1990.
- ✓ Ley N° 2, Código de Trabajo, del 27 de agosto de 1943.
- ✓ Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), Ley N° 4755, del 01 de julio de 1971 y sus reformas
- ✓ Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 del 21 de abril de 1988
- ✓ La Ley de Igualdad de Oportunidades para la Personas con Discapacidad, Ley N° 7600 del 02 de mayo de 1996.
- ✓ Código de la Niñez y la Adolescencia, Ley N° 7739 del 06 de enero de 1998.
- ✓ Ley General de la Persona Joven, N° 8261 del 02 de mayo del 2002

***Otras referencias:***

- <https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/todo-sobre-los-gastos-fiscalmente-deducibles>. (11 de diciembre de 2023)

**ANEXO. Antecedentes legislativos -Expedientes-**

**TABLA DE ANTECEDENTES DEL PROYECTO DE LEY**

<b>ASESOR O ASESORA A CARGO DE LA ELABORACIÓN DE LA TABLA DE ATECEDENTES:</b>	Randall García Rodríguez
<b>INFORMACIÓN ACTUALIZADA A LA FECHA:</b>	13 de diciembre de 2023
<b>ASESOR O ASESORA A CARGO DE LA ELABORACIÓN DEL INFORME DE SERVICIOS TÉCNICOS</b>	Norma Zeledón Pérez

<b>INFORMACIÓN GENERAL DEL PROYECTO</b>	
<b>EXPEDIENTE No:</b>	<b>23599</b>
<b>NOMBRE</b>	LEY PARA INCENTIVAR LA INSERCIÓN LABORAL DE PERSONAS JÓVENES, MUJERES EMBARAZADAS O EN PERIODO DE LACTANCIA Y DE PERSONAS MAYORES DE 40 AÑOS
<b>PROPONENTES:</b>	JORGE EDUARDO DENGO ROSABAL; ELIÉCER FEINZAIG MINTZ; GILBERTO ARNOLDO CAMPOS CRUZ; LUIS DIEGO VARGAS RODRÍGUEZ; JOHANA OBANDO BONILLA; KATTIA CAMBRONERO AGUILUZ
<b>FECHA DE INICIO:</b>	jueves, 2 de marzo de 2023
<b>ESTADO ACTUAL DE TRAMITACIÓN:</b>	Ingresó al orden del día de la Comisión de Asuntos Sociales el 18 de abril de 2023. Se encuentra en consulta con: Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS); Consejo Nacional de Personas con Discapacidad; Instituto Nacional de las Mujeres (INAMU), Organizaciones de Personas con Discapacidad, Ascopa y Asoc. Cost. Intérpretes Lenguas y señas ANCITILES
<b>RESUMEN:</b>	<p>Incluye como gasto deducible del impuesto sobre la Renta, los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquiera otra remuneración por servicios personales pagados por las personas físicas o jurídicas como parte de su planilla, cuando al menos un 20% de su personal sean mayores de 40 años, o jóvenes entre 18 y 25 años, o mujeres en estado de embarazo o en periodo de lactancia.</p> <p>Toda esta planilla deberá estar al día con sus obligaciones ante la CCSS para permitir la deducción según condición etaria, de embarazo o lactancia.</p> <p>Además, incluye los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y adaptaciones al entorno de nuevo.</p>
<b>MATERIAS:</b>	Impuesto sobre la Renta, Deducciones
<b>OBSERVACIONES ADICIONALES</b>	Las deducciones que se desean incluir al inciso b) del artículo 8 de la Ley 7092, ya están incluidas en el primer párrafo de dicho inciso. La redacción no refleja como un gasto deducible adicional, ni en qué proporción (ver redacción del segundo párrafo del mismo inciso).

**PROYECTOS SIMILARES EN LA CORRIENTE LEGISLATIVA**

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
19720	LEY DE CREACIÓN DEL SISTEMA DE EMPLEO JUVENIL (SEJOVEN) E INCENTIVOS PARA LA PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN DEL EMPLEO DE PERSONAS JÓVENES	29/9/2015	LUIS ALBERTO VÁSQUEZ CASTRO; RAFAEL ÁNGEL ORTIZ FÁBREGA; JOHNNY LEIVA BADILLA; GERARDO VARGAS ROJAS; WILLIAM ALVARADO BOGANTES; ROSIBEL RAMOS MADRIGAL; HUMBERTO VARGAS CORRALES; JORGE RODRÍGUEZ ARAYA	Archivado por dictamen Unanime Negativo	AL-DEST-IJU-315-2016	<p>2.5 Sobre los incentivos a las empresas Los incentivos están descritos en el artículo 10, y aplican únicamente para puestos de trabajo creados a propósito de la participación de la empresa en el programa, es decir, se trata de puestos nuevos. Los incentivos consisten en exoneraciones, rebajas y pagos que llaman “bonificaciones” Se rebaja del monto correspondiente al impuesto sobre la renta, la suma invertida en pagar los salarios de los jóvenes contratados bajo esta modalidad, siempre que no excedan del 25 % de la planilla anual.</p> <p>Exclusivamente en relación con los salarios correspondientes al programa, se exonera:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Del pago establecido en el artículo 15 de la Ley N° 5662, Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, del 23 de diciembre de 1974.</li> </ul> <p>Artículo 15.- El Fodesaf se financiará de la siguiente manera:</p> <p>a) El Ministerio de Hacienda incluirá cada año, en el presupuesto ordinario anual de la República, una asignación equivalente a 593.000 salarios base utilizados por el Poder Judicial para fijar multas y penas por la comisión de diferentes infracciones, proveniente de la recaudación del impuesto sobre las ventas, y girará el monto resultante a la Desaf, para atender los programas y subsidios que se financian con recursos del Fodesaf.</p>

**Departamento de Estudio, Referencias y Servicios Técnicos**

Edificio Principal, sótano 2, Apdo. 64-1013, San José, Costa Rica

Teléfono: 22432366 • Fax: 22432368 • E-mail: [fcampos@asamblea.go.cr](mailto:fcampos@asamblea.go.cr)

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>b) Los patronos públicos y privados deberán pagar al Fondo un cinco por ciento (5%) sobre el total de sueldos y salarios que paguen mensualmente a sus trabajadores. Se exceptúan de este recargo al Poder Ejecutivo, al Poder Legislativo, al Poder Judicial, al Tribunal Supremo de Elecciones (TSE), a las instituciones de asistencia médico-social, las juntas de educación, las juntas administrativas y las instituciones de enseñanza superior del Estado, las municipalidades, así como a los patronos cuyo monto mensual de planillas no exceda el equivalente de un salario base establecido por la Ley N.º 7337 y los de actividades agropecuarias con planillas mensuales hasta el equivalente de dos salarios base establecidos en la Ley supracitada.</p> <p>Pareciera que el incentivo corresponde, en específico, a la carga salarial establecida en el inciso b) del ese artículo 15, que se corresponde al 5% sobre el total de sueldos y salarios pagados mensualmente a los trabajadores.</p> <p>Tal como se aprecia de ese inciso b), también existen sus excepciones, como vendría a ser el caso de los contratos laborales de aprendizaje del Sistema de Empleo Juvenil. Por ello, quizás convendría incluir esa excepción dentro de dicho inciso, para de esa manera mantener la armonía en el ordenamiento nacional.</p> <p>Este tipo de incentivos y excepciones del</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>pago de cargas sociales no son usuales en la legislación nacional. Un ejemplo donde existe algo similar es en La Ley de Fortalecimiento de las Pequeñas y Medianas Empresas, N° 8262, del 2 de mayo de 2002, que permite a las pymes cumplir con dos de los tres requisitos que indica su artículo 3, según se lee de seguido:</p> <p>Artículo 3°- Para todos los efectos de esta Ley y de las políticas y los programas estatales o de instituciones públicas de apoyo a las pymes, se entiende por pequeñas y medianas empresas (pymes) toda unidad productiva de carácter permanente que disponga de los recursos humanos, los maneje y opere, bajo las figuras de persona física o de persona jurídica, en actividades industriales, comerciales, de servicios o agropecuarias que desarrollen actividades de agricultura orgánica.</p> <p>Mediante reglamento, previa recomendación del Consejo Asesor Mixto de la Pequeña y Mediana Empresa, se definirán otras características cuantitativas de las PYMES, que contemplen los elementos propios y las particularidades de los distintos sectores económicos, tomando como variables, al menos, el número de trabajadores, los activos y las ventas.</p> <p>Todas las PYMES que quieran aprovechar los beneficios de la presente Ley, deberán satisfacer al menos dos de los siguientes requisitos:</p> <p>a) El pago de cargas sociales.</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>b) El cumplimiento de obligaciones tributarias.</p> <p>c) El cumplimiento de obligaciones laborales.</p> <p>Según esa ley de estímulos a las pymes, sería posible que alguna de esas empresas opte por el no pago de cargas sociales.</p> <p>- Del pago establecido en el penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N° 6868, Ley orgánica del Instituto Nacional de Aprendizaje, del 6 de mayo de 1983. Artículo 15.- El Instituto Nacional de Aprendizaje se financiará con:</p> <p>a) El uno coma cinco por ciento (1,5%) sobre el monto total de las planillas de salarios pagadas mensualmente por los patronos particulares de todos los sectores económicos cuando ocupen en forma permanente por lo menos a cinco trabajadores. Los patronos del sector agropecuario pagarán un cero coma cincuenta por ciento (0,50%) de ese monto total de sus planillas, siempre y cuando ocupen un número superior a diez trabajadores en forma permanente.</p> <p>b) El uno coma cinco por ciento (1,5%) sobre el monto total de sus planillas de salarios que deberán pagar mensualmente las instituciones autónomas, semiautónomas y empresas del Estado.</p> <p>c) (Derogado por el inciso 6) del artículo 36 de la Ley N° 7111, de 12 de diciembre de</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>1988.)            ch) Los aportes de otros programas o instituciones gubernamentales.            d) Los ingresos por concepto de venta de productos, explotación de bienes y prestación de servicios a nacionales o extranjeros, generados por el Instituto como actividad ordinaria de sus programas de capacitación y formación profesional, conforme con el reglamento interno que al efecto se promulgará.            e) Los préstamos internos o externos que contrate para la realización de sus fines.            f) Los legados, donaciones y herencias que se acepten.</p> <p>Estarán exentas de pagar las contribuciones que indican los incisos a) y b), las municipalidades, instituciones públicas de educación superior, juntas de protección social y las instituciones educativas o de beneficencia de carácter privado, que carezcan de propósito de lucro.            El Poder Ejecutivo, con excepción de la materia relativa al empleo público y los salarios, no podrá imponer, directa ni indirectamente, obligaciones, restricciones ni cargas financieras o fiscales especiales sobre el Instituto Nacional de Aprendizaje.            Los superávits reales que resulten al final de cada ejercicio fiscal, deberán ser invertidos en el cumplimiento de las atribuciones que le confiere esta ley, en el período fiscal subsiguiente.</p> <p>La redacción propuesta es confusa, pues tal como se aprecia, el penúltimo párrafo del</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>artículo 15 no contiene ningún aporte en favor del INA, sino más bien es una excepción a los aportes contemplados en los incisos a) y b) de dicho numeral.</p> <p>Por tanto, si lo que se quisiera es incluir los contratos laborales de aprendizaje dentro de esas excepciones, lo adecuado sería reformar el penúltimo párrafo del artículo 15.</p> <p>- Del 75 % en el primer año, del 50 % en el segundo y del 25 % en el tercero de los aportes respectivos a la CCSS y de los pagos correspondientes a la Ley N° 7983, Ley de Protección al Trabajador, del 16 de febrero de 2000.</p> <p>Como se dijo supra, en nuestro país existe el caso de ley que estimula e incentiva a las pymes, donde es permitido que esas empresas no paguen cargas sociales, como vendrían a ser los aportes de la CCSS y las contenidas en la Ley de Protección al Trabajador.</p>
20896	LEY PARA LA PROMOCIÓN, PROTECCIÓN Y DERECHO AL TRABAJO DE LAS PERSONAS ADULTAS MAYORES DE 45 AÑOS EN CONDICIÓN DE DESEMPLEO	17/7/2018	FLORIA MARÍA SEGREDA SAGOT	Archivado por vencimiento del plazo cuatrienal	<b>AL-DEST-IIN-565-2018</b>	<p>Artículo 4</p> <p>El artículo 4 se denomina como: "Alcances de esta ley", cuenta con tres incisos. En general el artículo 4 de la presente iniciativa presenta problemas de redacción, y en consecuencia de futura interpretación de la misma.</p> <p>Inciso c)</p> <p>Igual, problemas de redacción. Asimismo, el contenido de este inciso no guarda relación con la redacción de los otros dos</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>que contempla la norma; razón por la cual consideramos que el mismo debería de establecerse como un artículo independiente.</p> <p>Además consideramos que la expresión “premiar” no corresponde a la buena técnica legislativa, y que lo procedente sería eliminar dicha palabra. Va del lado de un incentivo no de un premio.</p> <p>Por otra parte esta asesoría es del criterio que el contenido del inciso podría ser violatorio al principio de igualdad consagrado en el artículo 33 de nuestra Carta Magna, y sobre el cual existe abundante jurisprudencia y doctrina que se han pronunciado al respecto. Lo anterior por cuanto debería de fundamentarse en criterios de razonabilidad y proporcionalidad los motivos precisos para justificar técnica y jurídicamente por qué dichos beneficios solo se otorgarían a las empresas privadas que contraten a profesionales mayores de 45 años, en detrimento de otras que podrían tener edades similares, por ejemplo entre los 40 y 45 años. Tratándose de la edad de las personas, evidentemente esta situación proporciona un tratamiento desigual, lo cual lesiona el principio de igualdad.</p> <p>La desigualdad a la que nos referimos en el párrafo anterior, también es procedente por el hecho que el artículo se refiere únicamente a la contratación de profesionales, y no a otra categoría de trabajadores, por ejemplo, manuales. Lo</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>mismo pasa con el inciso b), solo menciona a personas profesionales, no así a otros que no tienen grados universitarios, como serían los de primaria completa, secundaria incompleta o completa, e incluso los de universitaria incompleta.</p> <p>Si tomamos en cuenta lo que establece el Decreto N°40743-MTSS, referente a los salarios mínimos para el sector privado costarricense, encontramos 14 denominaciones de trabajadores. Siendo así, no podría justificarse desde el punto de vista de la razonabilidad, que únicamente se incentive a las empresas con los beneficios citados, cuando se realicen contrataciones de profesionales, en detrimento de otras personas que no lo son.</p> <p>En virtud de las consideraciones que han sido expuestas, nos permitimos sugerir una redacción del inciso c), el cual recomendamos que debería convertirse en un artículo, en los siguientes términos:</p> <p>“c) Las empresas privadas que contraten a personas mayores de 45 años, la administración tributaria del Estado les aplicará un deducible de un 5% en la declaración del impuesto sobre la renta, D101. Este porcentaje se puede incrementar hasta un 7% si la contratación es mayor al 20% del total de planilla reportada a la Caja Costarricense de Seguro Social, y siempre que esas personas figuren por más de un año laborando para la empresa.”</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>Incluso, lo que se pretende podría más bien ser motivo de afectación de la Ley respectiva, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas.</p> <p>Esta asesoría es del criterio que antes de aprobarse el artículo 4 se deberán subsanar los errores de redacción y de técnica legislativa que han sido señalados.</p>
21252	LEY PARA FOMENTAR LAS OPORTUNIDADES DE EMPLEO PARA PERSONAS MAYORES DE 45 AÑOS	6/2/2019	CARLOS LUIS AVENDAÑO CALVO; MELVIN ANGEL NÚÑEZ PIÑA; EDUARDO NEWTON CRUICKSHANK SMITH; XIOMARA PRISCILLA RODRÍGUEZ HERNÁNDEZ; GIOVANNI ALBERTO GÓMEZ OBANDO; MILEIDY ALVARADO ARIAS	Ley 10079	AL-DEST-IJU-147-2020	<p>Plantea incluir como gastos deducible a efectos del Impuesto Sobre la Renta, una cantidad igual adicional a la que se pague por los conceptos mencionados en el inciso b) del artículo 8 de la Ley 7092 (cuales son: sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, gratificaciones, regalías, aguinaldos, obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones de ley) a las personas físicas o jurídicas cuando demuestren, según certificación emitida por la Caja Costarricense de Seguro Social, que del total de su planilla a menos el 20% son trabajadores mayores de 45 años.</p> <p>Sin embargo, el proyecto no prescribe si la deducción propuesta comprenderá a todas las personas trabajadoras que superen los 45 años de edad, independientemente de que sean de reciente contratación o que ya lleven años en las empresas; lo cual implicaría que un buen número de trabajadores sobre los que actualmente se aporta el 5%, pasaría al 3%. Por lo que, de</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>aprobarse de esta forma, tendría un impacto mayor dado que la actualidad las empresas mantienen personal en ese rango de edad sin recibir ningún tipo de beneficio. Al consultársele al Ministerio de Hacienda sobre la iniciativa manifestó lo siguiente: “(...) este Ministerio ha sido insistente en el otorgamiento de beneficios dada la crítica situación fiscal que afecta al país, siendo que se crean nuevos gastos con cargo del Presupuesto Nacional, reduciendo los ingresos del Estado mediante la creación de una exoneración del Impuesto sobre la Renta, sin señalar una nueva fuente de ingresos que sea suficiente y cierta para cubrir el porcentaje que se dejará de percibir, lo cual es requerimiento necesario para no violentar los principios constitucionales de equilibrio presupuestario y de sostenibilidad de conformidad con los preceptuado en los artículos 176 y 179 de la Constitución Política y en el numeral 44 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, No. 8131 de 18 de setiembre de 2001 y sus reformas, y que se refieren a que el presupuesto deberá reflejar el equilibrio entre los ingresos, los egresos y las fuentes de financiamiento.”</p> <p>Por último, la Cartera Ministerial enfatiza en que: “(...) debe tenerse presente la regla fiscal aprobada con la promulgación de la Ley No. 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas y su reforma y que entrará en vigencia en el 2020, es una</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>medida de política presupuestaria que busca garantizar la sostenibilidad fiscal, y que limita el crecimiento del gasto corriente.”</p> <p>En ese sentido el proyecto es omiso en señalar una nueva fuente de ingresos que sea suficiente y cierta para cubrir el porcentaje que se dejará de percibir con la deducción pretendida. Lo cual, tal y como lo señala el Ministerio de Hacienda es requerimiento necesario para no violentar los principios constitucionales de equilibrio presupuestario y de sostenibilidad de conformidad con los artículos 176 y 179 de la Constitución Política y en el numeral 44 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos.</p>
21334	REFORMA DEL INCISO U) DEL ARTÍCULO 8 DE LA LEY N. ° 7092, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA ATENDER PROGRAMAS DE ORGANIZACIONES PÚBLICAS O PRIVADAS QUE ATIENDE A LA POBLACIÓN INFANTIL EN ESTADO DE INDIGENCIA EN SAN JOSÉ	8/4/2019	FLORIA MARÍA SEGREDA SAGOT	Archivado por Dictamen Negativo de Mayoría el 23 de septiembre de 2021	AL-DEST-IIN-087-2019	<p>Como se aprecia de lo señalado en el acápite anterior, lo propuesto en el proyecto de ley de deducir como gastos, las donaciones a organizaciones no gubernamentales para obras de bien social, ya existe como una posibilidad en el inciso q) del artículo 8 de la ley actual, pero regulada de forma diferente, sea estableciendo condiciones y límites a las mismas, así como regulada de manera más general, lo que aumenta las posibilidades de esas deducciones de forma razonada.</p> <p>Según lo indicado en el citado inciso q), las donaciones de este tipo a instituciones u organizaciones (Estado o sus instituciones, asociaciones o fundaciones para obras de bien social, entre otras), deben estar debidamente comprobadas y entregadas, durante el periodo fiscal correspondiente,</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>siendo que la Dirección General de Tributación tendrá facultades en cuanto a la apreciación y calificación de la veracidad de las donaciones, cuando se trate de las dirigidas a obras de bien social, entre otras. Además, se establece que la deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la renta neta calculada del contribuyente donante, sin tomar en cuenta la donación. Estas disposiciones están desarrolladas en el respectivo reglamento, donde se contemplan las condiciones y los controles, tanto para el donante como para el receptor. Al respecto, en el artículo 12 del “Reglamento a Ley del Impuesto sobre la Renta” Decreto Ejecutivo № 18445 se establece lo siguiente:</p> <p>“ARTICULO 12.- Costos y gastos deducibles. ....</p> <p>De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, serán deducibles de la renta bruta: [...]</p> <p>l) Las donaciones a que hace referencia el inciso q) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que no superen el diez por ciento (10%) de la renta neta del contribuyente donante, sin considerar la donación, y que estén debidamente comprobadas, siempre que estas hayan sido entregadas durante el período fiscal en ejercicio.</p> <p>A los fines del párrafo final del artículo 8 indicado, el donante deberá cumplir con las</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>siguientes condiciones:</p> <p>i) Comprobar, mediante consulta al sitio web del Ministerio de Hacienda, que el donatario se encuentra autorizado por la Administración Tributaria para recibir donaciones.</p> <p>ii) Solicitar y conservar el respectivo comprobante de la donación efectuada.</p> <p>iii) En caso de que las donaciones se hagan a diferentes donatarios, asegurarse de que estas en su conjunto no excedan el límite dispuesto por ley.</p> <p>Asimismo, el donatario deberá cumplir con los siguientes requisitos generales:</p> <p>i) Estar inscrito y autorizado por la Administración Tributaria para ser sujeto de donaciones deducibles a efectos de este impuesto, para lo cual deberá gestionar la solicitud de autorización o renovación de esta, siguiendo el procedimiento que para los efectos disponga la Dirección General de Tributación mediante resolución de alcance general. La utilización de información y datos falsos para gestionar la autorización la dejará sin efecto, sin perjuicio de las sanciones administrativas o penales que pudieran corresponder.</p> <p>En caso de que el beneficiario sea el Estado o cualquiera de las instituciones de carácter estatal señaladas en el artículo 8 inciso q) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>será necesaria la autorización mencionada en el párrafo anterior para recibir donaciones.</p> <p>ii) Estar al día en la totalidad de sus obligaciones tributarias con la Administración Tributaria y en el pago de las cargas sociales a la Caja Costarricense del Seguro Social.</p> <p>La Administración Tributaria mantendrá a disposición del público, en el sitio web del Ministerio de Hacienda, un listado actualizado de las entidades que cumplen con los requisitos tributarios antes indicados y que pueden recibir donaciones deducibles de la renta bruta. Esta información será actualizada mensualmente por la Dirección General de Tributación. No se aceptarán como deducibles las donaciones efectuadas a favor de beneficiarios que no figuren en dicha lista.</p> <p>[...].</p> <p>Valga indicar que el anterior inciso l), fue reformado por el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 41818 del 17 de junio del 2019, emitido producto de los cambios generados por la Ley N°9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.</p> <p>Como se observa, la normativa actual contempla y regula todas las donaciones comprobadas y entregadas, dentro de las cuales se podrían incluir las que propone el proyecto de ley, es decir “las donaciones</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST
						<p>debidamente comprobadas que hayan sido realizadas durante el período tributario respectivo, en favor de las organizaciones no gubernamentales que se dediquen al cuidado de los niños indigentes” siempre que los donantes y receptores cumplan con los requisitos establecidos en el reglamento.</p> <p>Considerando lo anterior, desde la perspectiva de esta asesoría, podría resultar irrazonable, que en el inciso u) propuesto no se establezcan restricciones de porcentaje máximo para deducir un gasto para el cálculo del impuesto sobre la renta a las donaciones a organizaciones sociales, ni se establezcan controles a estas donaciones para reconocerlas, pudiendo incluso el contribuyente deducir hasta el 100% de la donación como gasto y sin que la Administración pueda comprobar nada. Aunado a esto no se establecen los mecanismos para hacerlo de la forma en que está planteado actualmente.</p> <p>El proyecto de ley es ayuno de estos elementos, y por ende podría ser irrazonable.</p> <p>Se recuerda que los impuestos derivan de la obligación constitucional de los habitantes de la República de contribuir con los gastos públicos, por lo que una norma que no establezca límites a estos gastos deducibles o los permita muy altos, ni tampoco establezca controles, podría ser inconstitucional por irrazonable, desproporcionada y contraria al artículo 18</p>

Exp	Título	Inicio	Nombre de Proponentes	Estado	Informe ST	Observaciones del DST de la Constitución Política.
23577	REFORMA INCISO E) DEL ARTICULO 8 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY NÚMERO 7092 DEL 21 DE ABRIL DE 1988 Y SUS REFORMAS	20/2/2023	JORGE EDUARDO DENGO ROSABAL; KATTIA CAMBRONERO AGUILUZ; GILBERTO ARNOLDO CAMPOS CRUZ; ELIÉCER FEINZAIG MINTZ; JOHANA OBANDO BONILLA; LUIS DIEGO VARGAS RODRÍGUEZ	Ingresó al orden del día de la Comisión de Asuntos Hacendarios el 21 de marzo de 2023	No tiene informe de ST	
23599	LEY PARA INCENTIVAR LA INSERCIÓN LABORAL DE PERSONAS JÓVENES, MUJERES EMBARAZADAS O EN PERIODO DE LACTANCIA Y DE PERSONAS MAYORES DE 40 AÑOS	2/3/2023	JORGE EDUARDO DENGO ROSABAL; ELIÉCER FEINZAIG MINTZ; GILBERTO ARNOLDO CAMPOS CRUZ; LUIS DIEGO VARGAS RODRÍGUEZ; JOHANA OBANDO BONILLA; KATTIA CAMBRONERO AGUILUZ	Ingresó al orden del día de la Comisión de Asuntos Sociales el 18 de abril de 2023. Se encuentra en consulta con: Caja Costarricenses de Seguro Social (CCSS); Consejo Nacional de Personas con Discapacidad; Instituto Nacional de las Mujeres (INAMU), Organizaciones de Personas con Discapacidad, Ascopa y Asoc. Cost. Intérpretes Lenguas y señas ANCITILES	No tiene informe de ST	



Elaborado por: NZP  
/\*LSCH//20-5-2024  
c. arch//23599 IJU