

7 de abril de 2025
AL-DEST-IJU-128-2025

Señor
Edel Reales Novoa
Gerente Departamento
Secretaría del Directorio
ASAMBLEA LEGISLATIVA

ASUNTO: EXPEDIENTE N° 23.985

Estimado señor:

Me permito remitirle el **INFORME JURÍDICO** del expediente **N° 23.985** Proyecto de ley: **"LEY PARA REDUCIR EL IMPUESTO EN LOS ALQUILERES"**.

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

Atentamente,

Fernando Campos Martínez
Gerente Departamental

*/Isch/7-4-2025
C. Archivo// S



DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST-IJU-128-2025

INFORME DEL PROYECTO DE LEY

LEY PARA REDUCIR EL IMPUESTO EN LOS ALQUILERES

EXPEDIENTE N ° 23.985

INFORME JURÍDICO

**AUTORIZADO POR:
FERNANDO LIONEL CAMPOS MARTÍNEZ
GERENTE DEPARTAMENTAL**



7 de abril de 2025



TABLA DE CONTENIDO

I.	ANÁLISIS TÉCNICO.....	4
1.	RESUMEN DEL PROYECTO.....	4
2.	ANTECEDENTES.....	4
3.	VINCULACIÓN CON LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE (ODS).....	5
4.	CONSIDERACIONES DE FONDO.....	5
	<i>a) Sobre la potestad impositiva de índole nacional de la Asamblea Legislativa.....</i>	<i>5</i>
	<i>b) Sobre el impuesto sobre el valor agregado.....</i>	<i>6</i>
5.	ANÁLISIS DEL ARTICULADO.....	7
6.	ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA.....	9
II.	CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES.....	9
III.	ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO.....	9
1.	VOTACIÓN.....	9
2.	DELEGACIÓN.....	10
3.	CONSULTAS.....	10
	<i>a) Obligatorias.....</i>	<i>10</i>
	<i>b) Facultativas.....</i>	<i>10</i>
IV.	FUENTES.....	10

AL-DEST-IJU-128-2025

INFORME JURÍDICO¹

LEY PARA REDUCIR EL IMPUESTO EN LOS ALQUILERES

EXPEDIENTE N ° 23.985

I. ANÁLISIS TÉCNICO

1. Resumen del Proyecto

Se propone reformar los incisos 9) y 10) del artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, N ° 6826 de 8 de noviembre de 1982, y adicionar dos nuevos subincisos, c) y d), al apartado 1 del numeral 11 de ese cuerpo normativo, a fin de establecer una tarifa reducida de este tributo equivalente al 4% a los arrendamientos de viviendas, sus anexos y accesorios, y a los inmuebles utilizados por micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYMES), siempre que la renta mensual sea igual o inferior al equivalente a un salario base y medio.

2. Antecedentes

Los siguientes proyectos de ley tienen relación temática con la iniciativa en análisis:

- Expediente 21.444: LEY DE MORATORIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA LA CANASTA BÁSICA, ALQUILERES Y SERVICIOS PÚBLICOS. Archivado el 4 de junio de 2023 por vencimiento del plazo cuatrienal.
- Expediente 22.538: EXONERACIÓN DEL PAGO DEL IVA POR SEIS MESES PARA PYMES QUE ALQUILAN LOCALES COMERCIALES. Archivado el 5 de septiembre de 2023 con dictamen negativo unánime de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Económicos.

¹ Elaborado por Álex Piedra Sánchez, Asesor Parlamentario; bajo la supervisión de Luis Paulino Mora Lizano, Jefe del Área Hacendaria, y la revisión final y autorización de Fernando Lionel Campos Martínez, Gerente Departamental.

- Expediente 23.267: LEY PARA PROTEGER AL ARRENDATARIO CONTRA LA FIJACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN EL ALQUILER DE VIVIENDA. Archivado el primero de octubre de 2024 con dictamen negativo de mayoría de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Económicos.

3. Vinculación con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)

La propuesta carece de vinculación con los objetivos de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas, sus metas e indicadores.

4. Consideraciones de Fondo

a) Sobre la potestad impositiva de índole nacional de la Asamblea Legislativa.²

El inciso 13) del artículo 121 constitucional determina, como atribución de la Asamblea Legislativa, la de establecer *“los impuestos y contribuciones nacionales”*, la cual se ha entendido, en concordancia con el numeral 5, inciso a), del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 (CNPT), como la potestad de crear, *“modificar o suprimir tributos”* con ese alcance.

Por su parte, el artículo 4 CNPT define el concepto de tributo y su clasificación en impuestos, tasas y contribuciones especiales, a saber:

“Artículo 4º.- 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

² Ver el informe integrado (jurídico-económico) de este departamento AL-DEST-IIN-067-2016 de 8 de marzo de ese año, relacionado con el expediente legislativo 19.531.

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.”

En cuanto al nacimiento de la obligación tributaria, el artículo 11 CNPT 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.”

En el caso que nos ocupa, se pretende, por ley, exonerar del impuesto sobre el valor agregado (IVA), o crear una tarifa diferenciada, dependiendo del monto, para los alquileres de vivienda y de inmuebles utilizados por MIPYMES.

b) Sobre el impuesto sobre el valor agregado.

La Ley N ° 6826 crea el IVA y le define el siguiente objeto:

“Artículo 1- Objeto del impuesto / 1. Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios, independientemente del medio por el que sean prestados, realizados en el territorio de la República. / 2. A efectos de este impuesto, se entenderán realizados en el territorio de la República: / a) Las ventas de bienes en los siguientes casos: / i. Cuando los bienes no sean objeto de transporte, si los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio. / ii. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para la puesta a disposición del adquirente, si el transporte se inicia en el referido territorio. / iii. Cuando los bienes se importen. / b) Las prestaciones de servicios en los siguientes casos: / i. Cuando los servicios sean prestados por un contribuyente del artículo 4 de esta ley, ubicado en dicho territorio. / ii. Cuando el destinatario sea un contribuyente del artículo 4 de esta ley y esté ubicado en el territorio de la República, con independencia de dónde esté ubicado el prestador y del lugar desde el que se presten los servicios. / iii. Los servicios relacionados con bienes inmuebles, cuando estén localizados en el citado territorio. / iv. Los servicios de transporte, en los siguientes casos: / a. En transporte terrestre, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de la

República. / b. En transporte marítimo y aéreo, cuando se origine en el territorio de la República. / c) Los siguientes servicios, cuando se presten en el territorio de la República: / i. Los relacionados con actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, así como las exposiciones comerciales, incluyendo los servicios de organización de estos y los demás servicios accesorios a los anteriores. / ii. Servicios digitales o de telecomunicaciones, de radio y de televisión, independientemente del medio o la plataforma tecnológica por medio del cual se preste dicho servicio.”

Asimismo, ese cuerpo normativo regula los elementos del impuesto, sus tarifas, exenciones, liquidación y pagos, entre otros aspectos.

5. Análisis del Articulado

Las reformas y adiciones propuestas para aplicar exoneraciones o tarifas reducidas de IVA para los arrendamientos descritos en el proyecto son, en principio, una decisión discrecional derivada de la potestad impositiva de la Asamblea Legislativa, para la que se deberán ponderar los aspectos de conveniencia y oportunidad que se estimen oportunos.

Lo anterior, claro está, en el tanto se respeten los límites derivados de principios constitucionales aplicables a la materia tributaria, como los de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, progresividad, razonabilidad y proporcionalidad.

Además, tratándose de un proyecto de naturaleza fiscal, su constitucionalidad depende de que su implementación no ponga en entredicho el equilibrio de las finanzas públicas. Con respecto a esta imperativa armonía y la necesidad, según el texto fundamental, de respetarla, la sentencia de la Sala Constitucional N ° 2018019511 de las veintiún horas y cuarenta y cinco minutos del veintitrés de noviembre de dos mil dieciocho, indica lo siguiente:

“... para que un Estado Social de Derecho pueda persistir y cumplir sus fines constitucionales y legales, deviene necesario que se efectúe un sano manejo de las finanzas públicas; es decir, de manera inexorable debe existir un equilibrio entre los derechos prestacionales y la solvencia económica estatal, ya que los primeros dependen de las posibilidades materiales propiciadas por la segunda, mientras que el sentido de esta última es fortalecer el desarrollo de un sistema político solidario,

uno en el que los estratos menos favorecidos de la sociedad encuentren resguardo de su dignidad humana y su derecho a progresar. Dicho de otra forma, el Estado Social de Derecho "ideal" es el Estado Social de Derecho "posible", contra el que precisamente se actúa, cuando se quebranta el principio de equilibrio presupuestario, toda vez que, a mediano plazo, eso pone en serio riesgo o del todo impide obtener los recursos necesarios para sustentar un Estado Social de Derecho "real", uno del que verdadera y efectivamente puedan gozar los más vulnerables. Vigilar entonces que no se llegue a caer en una Constitución fallida o de papel, donde los derechos prestacionales de rango constitucional no puedan ser efectivos, es tarea fundamental de esta Sala, estrictamente dentro de lo que el marco de sus competencias se lo permite."

Por este motivo, se recomienda hacer una valoración de los impactos fiscales de una exoneración o tarifa reducida en los términos propuestos.

Sin embargo, se hace notar que existe una contradicción entre lo planteado para los artículos 8 y 11 de la Ley N ° 6826, que haría inaplicable la propuesta. Esto debido a que, mientras que con las reformas a los incisos 9) y 10) del ordinal 8, se mantendría la exoneración de los arrendamientos ahí indicados, en los incisos c) y d) que se proponen adicionar al apartado 1 del numeral 11, se les aplicaría una tarifa reducida de 4% a los mismos supuestos.

Evidentemente, por un principio lógico, la ley no puede exonerar y aplicar una tarifa reducida al mismo tiempo, ya que la exoneración es una dispensa del pago de la obligación tributaria, mientras que la tarifa diferenciada es una diferente a la general.

Pareciera ser que lo que quiere el proyecto es aplicar la tarifa reducida de 4% a los alquileres superiores a salario base y medio. De ser así, debería de consignarse de esa manera en los incisos c) y d) a adicionar al numeral 1 del artículo 11 de la Ley N ° 6826, y no como está actualmente, que repite el supuesto de la exoneración. Dicho en otras palabras, donde en el ordinal 11 dice "igual o inferior" debería decir "superior".

No obstante, de ser este el caso, se recomienda hacer un análisis de razonabilidad y proporcionalidad de la norma, puesto que las tarifas reducidas estarían proponiéndose para los alquileres más caros, que por el contrario podrían servir de evidencia de manifestaciones de riqueza y de hábitos de

consumo propios de las personas con mayor poder adquisitivo, tanto desde el punto de vista del arrendador como del arrendante. En este orden de ideas, ¿se justificaría una tarifa reducida en estos supuestos?

Finalmente, se llama la atención de que se estaría eliminando la definición del salario base aplicable, actualmente recogida en el párrafo segundo del inciso 9) del artículo 8 de la Ley N° 6826. Esta determinación resulta indispensable para la operatividad de la norma, por lo que se recomienda mantenerla y hacer alusión a ella cuando en otros preceptos se utilice este concepto.

6. Aspectos de Técnica Legislativa

No es necesario que en los incisos 9) y 10) propuestos para el artículo 8 de la Ley N° 6826 se aluda a la tarifa diferenciada, pues esta se regularía posteriormente en el numeral 11.

II. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES

Las reformas y adiciones propuestas para aplicar exoneraciones o tarifas reducidas de IVA para los arrendamientos descritos en el proyecto son, en principio, una decisión discrecional derivada de la potestad impositiva de la Asamblea Legislativa, para la que se deberán ponderar los aspectos de conveniencia y oportunidad que se estimen oportunos.

Lo anterior, claro está, en el tanto se respeten los límites derivados de principios constitucionales aplicables a la materia tributaria, como los de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, progresividad, equilibrio fiscal, razonabilidad y proporcionalidad.

Sin embargo, existe un error de redacción en la propuesta que tiene como consecuencia que, para los mismos supuestos de alquiler, se les pretenda aplicar, al mismo tiempo, una exoneración y una tarifa reducida, lo cual es materialmente imposible.

En este sentido, se recomienda hacer las correcciones atinentes al texto y, en caso de pretender aplicar una tarifa reducida de 4% del IVA a los alquileres más

costosos, se instaría a hacer un análisis sobre si lo que se propone es razonable y proporcional desde el punto de vista constitucional.

III. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO

1. *Votación*

Este proyecto requiere para su aprobación de la mayoría absoluta de los votos presentes, en atención de lo dispuesto en el artículo 119 de la Carta Política.

2. *Delegación*

De acuerdo con el párrafo tercero del artículo 124 constitucional, este proyecto no puede ser delegado en una comisión con potestad legislativa plena, pues se refiere a un tributo de ámbito nacional.

3. *Consultas*

a) *Obligatorias.*

- No hay.

b) *Facultativas.*

- Contraloría General de la República.
- Ministerio de Hacienda

IV. FUENTES

- [Constitución Política de la República de Costa Rica de 7 de noviembre de 1949.](#)
- [Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N ° 4755 de 3 de mayo de 1971.](#)

- [Ley del Impuesto al Valor Agregado, N ° 6826 de 8 de noviembre de 1982.](#)
- [Sentencia de la Sala Constitucional N ° 2018019511 de las veintiún horas y cuarenta y cinco minutos del veintitrés de noviembre de dos mil dieciocho.](#)
- Informe integrado (jurídico-económico) del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos AL-DEST-IIN-067-2016 de 8 de marzo de 2016, relacionado con el expediente legislativo 19.531.
- Expedientes legislativos 21.444, 22.538 y 23.267.

Elaborado por: aps
/*lsch// 7-4-25
c. arch 23985 IJU-SIST-SIL