



DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST- IJU -211-2023

INFORME DE: PROYECTO DE LEY

**“LEY PARA PROTEGER AL ARRENDATARIO CONTRA LA FIJACIÓN DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN EL ALQUILER DE VIVIENDA”**

EXPEDIENTE N° 23.267

INFORME JURÍDICO

ELABORADO POR:

**GUSTAVO RIVERA SIBAJA
ASESOR PARLAMENTARIO**

SUPERVISADO POR:

**SELENA REPETTO AYMERICH
JEFA DE ÁREA**

REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN

**FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ
DIRECTOR A.I**

3 DE OCTUBRE 2023



TABLA DE CONTENIDO

ANÁLISIS TÉCNICO.....	3
A) RESUMEN DEL PROYECTO.....	3
B) VINCULACIÓN CON OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE.....	3
C) ANÁLISIS DEL ARTICULADO.....	5
D) CONSIDERACIONES FINALES.....	8
E) TÉCNICA LEGISLATIVA.....	8
F) PROCEDIMIENTO.....	8
<i>Votación.....</i>	8
<i>Delegación.....</i>	8
<i>Consultas Preceptivas.....</i>	8
TABLA DE CONTENIDO.....	2
I. RESUMEN DEL PROYECTO:.....	3
II. ANTECEDENTES:.....	3
1.- LEYES.....	3
2.- PROYECTOS:.....	4
3.- OTRAS FUENTES:.....	4
III. CONSIDERACIONES SOBRE EL FONDO DEL PROYECTO:.....	4
IV. ASPECTOS DE TECNICA LEGISLATIVA.....	5
V. ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO.....	5
1.- VOTACIÓN.....	5
2.- DELEGACIÓN A COMISIÓN LEGISLATIVA PLENA.....	5
3.- CONSULTAS.....	5
<i>Obligatorias:.....</i>	5
<i>Facultativas:.....</i>	6



AL-DEST- IJU -211-2023

INFORME JURÍDICO

“LEY PARA PROTEGER AL ARRENDATARIO CONTRA LA FIJACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN EL ALQUILER DE VIVIENDA”

EXPEDIENTE N° 23.267

ANÁLISIS TÉCNICO

a) Resumen del Proyecto

Tal como se indica en la exposición de motivos, el proyecto de ley tiene por objetivo eliminar el cobro del Impuesto del Valor Agregado a todos los alquileres de vivienda, tanto considerando que todo impuesto es una restricción a la actividad económica, como para el beneficio de los usuarios de alquileres en general.

Para eso se elimina la limitante actual contenida en el inciso 9) del artículo 8 de la Ley del Impuesto de Valor Agregado IVA¹, que solo declara exentos de ese impuesto los alquileres que no superen el monto a 1,5 veces equivalentes al salario base, de modo que al eliminar dicha limitante queden libres del impuesto absolutamente todos los alquileres por cualquier monto.

Posteriormente, en un artículo segundo, se eliminan los incisos de los artículos 2 y 3 referidos al hecho generador de los alquileres con opción de compra.

b) Vinculación con Objetivos de Desarrollo Sostenible²

El proyecto no tiene ninguna vinculación con los objetivos de la Agenda 2030 y sus metas, en virtud de que se trata de una exoneración total del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) para los alquileres de vivienda.

Independientemente de la intensión del proyecto de Ley, es necesario decir que una reducción en un impuesto al consumo no necesariamente se ve reflejada en el precio final del bien o servicio de que se trate. En el caso del IVA, como impuesto al consumo que encadena los débitos y créditos que se generan en el intercambio entre agentes económicos de las diferentes etapas productivas, la exoneración o la determinación de tipos diferentes, implica una pérdida de neutralidad y de control mutuo entre ellos, impactando los costos de operación de las empresas y

¹ Ley del Impuesto del Valor Agregado (IVA). Ley N° 6826 del 08 de noviembre 1982:

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=32526

² Esta sección ha sido desarrollada por el asesor Randall García Rodríguez.

participantes en el proceso productivo que, finalmente, reduce la utilidad del vendedor o aumenta el precio al no poder deducir lo pagado (impuesto soportado) por lo cobrado (impuesto repercutido).

Es decir, en el caso de exoneraciones por la venta de servicios y productos finales, como el alquiler de viviendas y sus servicios accesorios, implicará que el arrendador, que soporta el impuesto en los insumos y materias primas para ofrecer el servicio (pintura, materiales de obra civil, mantenimiento, áreas comunes en caso de condominios, servicios de seguridad, entre otros); no podría deducir el IVA repercutido sobre los arrendatarios. Esta situación tiene solo dos caminos: bajar la utilidad empresarial o mantener el precio para cubrir esos costos; por lo que el efecto real podría ser contrario a la intención de la iniciativa.

Ya el inciso 9 del artículo 8 actualmente, el impuesto tiene una distorsión que desde la perspectiva de la técnica tributaria contradice el principio de neutralidad del impuesto por lo dicho anteriormente, pues en la actualidad se exonera los alquileres inferiores a 1,5 Salarios Base, no como mínimo imponible, sino como umbral a partir del cual se paga el impuesto en su totalidad. Por lo tanto, la reforma profundizaría dicha distorsión

En este contexto, es necesario decir que el IVA tiene además una externalidad positiva en la medida en que no solo tiene capacidad contributiva dentro del propio impuesto, al controlarse entre agentes económicos en el proceso productivo los débitos y créditos respectivos, sino que además permite el control de otros impuestos, como es el caso del Impuesto sobre las Utilidades de las Personas Jurídicas y Físicas con actividad lucrativa.

Finalmente, es importante reconocer que esto tendría impacto sobre la recaudación tributaria, por el incremento del gasto tributario de forma permanente, sin reconocer la fuente de ingresos alternativa para compensar dicha pérdida recaudatoria. Algo que debería ser calculado por los órganos competentes.

Estos elementos explicados contradicen negativamente el Objetivo para el Desarrollo Sostenible N° 17 que busca “fortalecer los medios de implementación y revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible” desarrollando “mecanismos innovadores para financiar las acciones del país orientadas a lograr un desarrollo sostenible”, pues reduce la capacidad financiera del Estado.

Sin embargo, corresponderá a los informes jurídico y económico analizar la viabilidad del proyecto de Ley.

c) Análisis del Articulado

ARTÍCULO 1 - Se reforma el inciso 9) del artículo 8 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) N° 6826 del 8 de noviembre de 1982, para que se lean de la siguiente manera:

Presentamos un cuadro comparativo con la modificación propuesta:

Ley del IVA (6826)	Proyecto
<p>Artículo 8- Exenciones. Están exentos del pago de este impuesto:</p> <p>(...)</p> <p>9. Los arrendamientos de inmuebles destinados exclusivamente a viviendas, así como los garajes y anexos accesorios a las viviendas y el menaje de casa, arrendado conjuntamente con aquellos, siempre y cuando el monto de la renta mensual sea igual o inferior al uno coma cinco (1,5) del salario base. Cuando el monto de la renta mensual exceda del uno coma cinco (1,5) del salario base, el impuesto se aplicará al total de la renta. También estarán exentos los pagos que realicen las organizaciones religiosas, cualquiera que sea su credo, por los alquileres en los locales o establecimientos en los que desarrollen su culto.</p> <p>La denominación salario base utilizada en este inciso debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley N° 7337, Crea Concepto Salario Base para Delitos Especiales del Código Penal, de 5 de mayo de 1993.</p> <p>(...)</p>	<p>Artículo 8 - Exenciones. Están exentos del pago de este impuesto:</p> <p>(...)</p> <p>9. Los arrendamientos de inmuebles destinados exclusivamente a viviendas, así como los garajes y anexos accesorios a las viviendas y el menaje de casa, arrendado conjuntamente con aquellos. También estarán exentos los pagos que realicen las organizaciones religiosas, cualquiera que sea su credo, por los alquileres en los locales o establecimientos en los que desarrollen su culto.</p> <p>(...)</p>

La propuesta es muy simple y consiste en eliminar el IVA (al declararlos exentos) los servicios de alquileres, y no solo como está establecido en la actualidad, que excluye los que no superen el equivalente a 1,5 salarios base, en la práctica, la suma de 693.300 colones.³

³ Salario base para el año 2023: De conformidad con la circular N° 236-2022 del 19 de diciembre de 2022, y publicada en el Boletín Judicial N° 5 del 13 de enero de 2023, el salario base que se debe aplicar para definir las penas por la comisión de esas figuras delictivas, así como de las contenidas en otras leyes que refieran a la citada norma es de ₡ 462.200.00 (cuatrocientos sesenta y dos mil doscientos colones exactos).

Esta Asesoría omite valorar las justificaciones que se esgrimen en la exposición de motivos porque son de índole política y de conveniencia u oportunidad; observando nada más que los alquileres sociales o más bajos ya están exentos y que lo que busca el proyecto ahora es favorecer ahora con medida similar a los estratos más altos, lo cual sigue siendo una decisión absolutamente discrecional.

La política fiscal es discrecional solo limitada por criterios de razonabilidad y proporcionalidad, que en este caso lógicamente no se ven afectados, pues no se trata de crear una nueva carga impositiva, sino por el contrario de liberar una actividad o un servicio, actualmente sujeto al impuesto a partir de cierto monto.

En la exposición de motivos se observa que este impuesto se creó para la actividad de arrendamientos efectivamente con la Ley N° 9635⁴, de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, que al transformar la Ley del Impuesto General sobre las Ventas en Impuesto de Valor Agregado (IVA), amplió la base impositiva a los servicios en general, entre ellos los alquileres.

Bastaría agregar además que esa misma reforma legal creó adicionalmente el impuesto de rentas de capital inmobiliario (con una tasa del 12,5%) por lo que en la práctica la reforma legal significó una doble tasa impositiva de hasta 25,5% para los alquileres no exentos o que superan el umbral de los 1,5 salarios mínimos.

Bien es cierto que el impuesto de rentas de capital inmobiliario se establece a cargo de los propietarios o rentistas, pero como es conocido en la doctrina económica, todo impuesto termina siendo trasladado en última instancia al consumidor, que en este caso sería el arrendante.

La propuesta no tiene ningún problema jurídico, y es una decisión discrecional de los legisladores.

ARTÍCULO 2 - ~~Se derogan el inciso d) del inciso 1 del artículo 2 y el inciso 7 del artículo 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ley N° 6826 del 8 de noviembre de 1982, para que se lean de la siguiente manera:~~

Reproducimos los textos a ser derogados, advirtiendo que entonces no se leen de ninguna forma, como propone la coetilla final de la norma, incluida por un evidente error material:

***Artículo 2 - Hecho generador.** El hecho generador del impuesto es la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas, de forma habitual, por contribuyentes del artículo 4 de esta ley.*

⁴ Ley N° 9635 del 03 de diciembre de 2018: Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas: http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=87720

Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente.

1. *Para los fines de esta ley, se entiende por venta de bienes:*
(...)
 - d) ~~**El arrendamiento de bienes con opción de compra**, cuando esta sea vinculante o, cuando no lo sea, en el momento en que se ejecute la opción.~~
- (...)

El texto o inciso 7 del artículo 3 que se propone derogar es concordante:

Artículo 3- Momento en que ocurre el hecho generador. *El hecho generador del impuesto ocurre:*
(...)
~~7. En los **arrendamientos de bienes con opción de compra** vinculante, en el momento de la puesta a disposición del bien, y cuando la opción no es vinculante, en el momento de la ejecución de la opción.~~
(...)

En ambos casos se está eliminando, suponemos en la búsqueda de concordancia, el hecho generador de los **“arrendamientos con opción de compra”**.

Esta eliminación en ambos casos aparenta ser un **ERROR MATERIAL** grave que debe corregirse, porque los arrendamientos con opción de compra, en ambos casos están siendo asimilados a una venta, y no a un servicio.

Esto es así, porque además de que se desprende expresamente del inciso 1 del artículo 2: “*Para los fines de esta ley, se entiende **por venta** de bienes:*”, en ambos casos se hace la precisión que la venta se materializa en el momento de la “ejecución de la opción”, enténdase cuando la opción de **venta** se hace efectiva y se procede entonces a formalizar la **venta**.

En ambos casos el arrendamiento con opción de venta está siendo tratado como venta, y no como prestación de servicio.

Por lo que la eliminación de estos supuestos no tiene ninguna relación con la fiscalidad de los arrendamientos como tales, y la eliminación aparte de que es ajena y un tema no relacionado, dejaría sin contenido un supuesto de venta de bienes (cuando se ha pactado previamente una opción) lo cual es un efecto jurídico muy distinto del objeto del proyecto.

Esta Asesoría considera que la inclusión de los supuestos de opción de venta puede deberse a un error material que invita respetuosamente a reflexionar y revisar.

d) Consideraciones Finales

En el artículo uno del proyecto, la eliminación del IVA para los alquileres no exentos actualmente es un asunto de discrecionalidad política y no presenta ningún problema jurídico.

Una ley creó la carga impositiva para esos alquileres, una ley posterior perfectamente puede venir a modificar o eliminar dicha carga tributaria.

El artículo segundo, al eliminar la regulación de hecho generador para los arrendamientos con opción de venta, parece un error material, siendo que es un tema ajeno al objeto del proyecto que conviene revisar.

e) Técnica Legislativa

No hay observaciones en este apartado.

f) Procedimiento

Votación

El proyecto requiere para su aprobación de una votación de la mayoría absoluta de las diputaciones presentes, de acuerdo con lo que dispone el artículo 119 de la Constitución Política.

Delegación

La iniciativa NO puede ser delegada en una Comisión con Potestad Legislativa Plena, según dispone el artículo 124 párrafo tercero de la Constitución Política, por constituir su contenido materia tributaria, en consecuencia, debe ser conocido y votado necesariamente en el Plenario Legislativo.

Consultas Preceptivas

- NO TIENE

Elaborado por: grs

/*Isch//3-10-2023

c. arch// 23267IJU