

DGT-788-2019

San José, 22 de mayo de 2019

Señora
María del Rocío Aguilar Montoya. Ministra
Ministerio de Hacienda
Presente

Atención: María Gabriela Esquivel Jiménez. Despacho de la Señora Ministra.

Asunto: Respuesta a consulta del Diputado Pablo Heriberto Abarca Mora, quien solicita información relacionada con la interpretación de la derogatoria tácita de la Ley 6990 y la derogatoria parcial de la Ley 9518.

Estimada señora:

En atención al correo electrónico de fecha 9 de mayo del presente año, mediante el cual remite a esta Dirección General el oficio **No. PHAM-346-2019**, suscrito por el Diputado Pablo Heriberto Abarca Mora, quien solicita información relacionada con la interpretación de la derogatoria tácita de la Ley No. 6990 y la derogatoria parcial de la Ley No. 9518, se tiene que:

El señor Diputado indica que con la entrada en vigencia de la Ley No. 9635 de 3 de diciembre, publicada en el Alcance No. 202 a La Gaceta No. 225 del 4 de diciembre ambos de 2018, denominada "Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas", le ha surgido la inquietud en el sector turístico por una posible interpretación en el cual se ha producido una derogatoria tácita de la Ley No. 6990 denominada "Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico", así como la derogatoria parcial de la Ley No.9518 "Ley de Incentivos y Promoción para el Transporte Eléctrico".

Que, debido a ello, solicita la respuesta a las siguientes interrogantes: "1. *¿Cuál es la interpretación del Ministerio de Hacienda con respecto a las exoneraciones fiscales dadas en la Ley 6990? ¿Quedan estas (sic) vigentes? En caso afirmativo en el sentido de la derogatoria: ¿cuál es el sustento legal?* 2. *¿Cuál es la interpretación del Ministerio de Hacienda con respecto a la exoneración del Impuesto sobre Ventas dada la Ley 9518? ¿Queda esta (sic) vigente? En caso afirmativo en el sentido de la derogatoria: ¿cuál es el sustento legal?*"

Al respecto, se indica que visto el artículo 7 de la Ley No. 6990 de fecha 15 de julio de 1984, denominada "Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico", publicada en la Colección de leyes y decretos del año: 1985, semestre: 2, tomo: 1 , página: 16; y al declararse de utilidad pública la industria del turismo, se les otorgan total o parcialmente a las empresas calificadas incentivos y beneficios, relativos esencialmente a una serie de exenciones de incentivos de acuerdo con la actividad en que se clasifiquen.

En ese mismo sentido, el artículo 9 de la Ley No. 9518 de fecha de 25 de enero de 2018 denominada “Incentivos y Promoción para el Transporte Eléctrico”, publicada en el Alcance No. 26 a La Gaceta No. 22 de fecha 6 de febrero de 2018, otorgan una serie de exoneraciones del impuesto general sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y el impuesto sobre el valor aduanero, a los vehículos eléctricos.

De ahí que, conforme lo señala la Ley N° 9635 citada, expresamente en el artículo 1 del Título I, se tiene que “*Se reforma, **de forma integral**, la Ley No. 6826, Ley del Impuesto General sobre las Ventas, de 8 de noviembre de 1982*” mediante la cual se transforma este último impuesto, **en un Impuesto al Valor Agregado**.

Tal como indica la Dra. García-Escudero¹ las leyes pueden ser modificativas. Al ser una ley modificativa, puede ser de **nueva redacción o una ley nueva**. Y agrega: “*No se trata en este caso de leyes que regulan por primera vez una materia (aunque éstas también pueden modificar otras leyes anteriores), sino de leyes que regulan de nuevo una materia completa, y por tanto entrañan la modificación total o derogación de la ley anterior, que queda sustituida por la nueva.*” (El resaltado en negrita no pertenece al original).

Revisada la Ley No. 9635 de referencia, se tiene que la misma no menciona expresamente la derogatoria de las exenciones contempladas en otras leyes, pero contempla la reforma integral de la ley anterior, con lo cual, a pesar de la incorrecta técnica legislativa, implica la derogación de la Ley anterior en forma tácita, siendo que en el caso de las exoneraciones en su artículo 8 establece una lista taxativa de exoneraciones y en el artículo 9 una lista taxativa de no sujeciones, en donde en ambos casos se incorporan tratamientos específicos que se contemplan en otras normas especiales, como lo es el caso del Régimen de Zonas Francas, exoneración a la Cruz Roja y Bomberos, entre otras.

Además, es importante considerar las implicaciones de la reforma propuesta, que como su nombre lo dice no es una reforma parcial sino **integral**, lo que representa que se haya pasado de un Impuesto General sobre las Ventas que gravaba las ventas de bienes y ciertos servicios enlistados taxativamente, a un nuevo impuesto, que genera un cambio estructural y jurídico, pues se pasa a un Impuesto al Valor Agregado que amplía la base del impuesto, al gravar todos los bienes y la prestación de los servicios realizados en forma habitual en el territorio nacional, independientemente del medio por el que sean prestados. Se amplía no solo la base tributaria con deducción financiera, que grava el consumo en el país y elimina el tratamiento de tasa 0 y que se restringe para las exportaciones, a fin de evitar exportar el impuesto. Teníamos un impuesto que se sustentaba en la transferencia de bienes por cualquier medio y en la gravación taxativa de ciertos servicios que realizaban algunos empresarios o profesionales, sobre los que recaía la obligación de recaudarlo. Recordemos que los impuestos al consumo son impuestos indirectos que gravan los gastos en consumo de bienes y servicios. Sin embargo, varían según el tipo de impuesto que puede ser monofásico o plurifásico y en la construcción del tributo, con lo cual se puede afirmar que son diferentes y que su sustento jurídico y estructural es diferente. Con el actual impuesto se grava

¹García-Escudero Márquez, Piedad (Dra.) Curso de Técnica Legislativa, modulo 4: Inserción de la Ley en el Ordenamiento Jurídico, décima edición. 2014. Pág. 34.

indirectamente el consumo y el objeto del impuesto recae sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios, el cual es recaudado por quien vende el bien o presta el servicio. Esto no impide, sin embargo, que se grave el consumo, pues la carga tributaria llega al consumidor, que es quien manifiesta la capacidad económica o contributiva objeto del gravamen, mediante el mecanismo de la repercusión o traslación hacia adelante de la carga impositiva. Es decir, el que declara el impuesto e ingresa la cuota es el empresario o profesional, pero el que soporta el impuesto es el consumidor que pagó dicho impuesto al comprar bienes o servicios.

En este sentido, es trascendental no perder de vista que el Impuesto al Valor Agregado puede ser plurifásico o monofásico, en nuestro caso, el congreso aprobó un impuesto IVA plurifásico. Este impuesto somete a gravamen el incremento de valor que se produce en cada fase de la producción o distribución de los bienes y servicios y se puede clasificar según diversas variables.

Según nos ilustra José Manuel de Bunes y José Francisco Sánchez² el IVA se puede distinguir en atención a la forma de cálculo del impuesto.

“...cabe distinguir entre aquellos impuestos que calculan el valor añadido (la base imponible) y los que no lo calculan.

*Los que calculan el valor añadido pueden **computarlo por adición o por sustracción.** (Ver ejemplos más adelante). (...) El segundo tipo de impuesto es el que no calcula el valor añadido, sino que funciona por el **sistema de crédito de impuesto o de deducción de cuota a cuota.** Por esta circunstancia puede afirmarse que estamos ante un mecanismo de aplicación del impuesto y no ante un método de determinación de la base (valor añadido). De acuerdo a este sistema, el impuesto sobre el valor añadido en cada fase se determina por diferencia entre la cuota correspondiente a las ventas y la correspondiente a las compras. Es decir, no se calcula el valor añadido sino que se articula mediante la deducción “impuesto de impuesto”.”*

De manera que el nuevo impuesto conlleva una norma autónoma, coherente y completa, de ahí que el legislador al momento de contemplar las exoneraciones contenidas en el artículo 8 dispuso considerar muchas de las exenciones que se encontraban dispersas en legislaciones especiales, siendo que sólo estas exenciones se mantienen vigentes, dejando por fuera aquellas que no están dentro de dicha lista.

Lo anterior se refuerza con el Transitorio XIV de la Ley N° 9635 de cita, que establece:

“Las instituciones públicas, que a la entrada en vigencia del título I de la presente ley se encontraban exoneradas del impuesto sobre las ventas, mantendrán dicha exoneración durante el ejercicio presupuestario vigente y deberán incorporar dentro de sus presupuestos, para el ejercicio económico inmediato posterior, los montos por impuesto al valor agregado que correspondan por la adquisición de bienes y servicios a su cargo. En el caso de las universidades públicas, el Ministerio de Hacienda incorporará los recursos correspondientes, vía transferencia, en el presupuesto de la República.”

² De Bunes, José Manuel y Sánchez Gallardo, Francisco Javier. Figuras Impositivas. Módulo II. Tema 5: Impuestos sobre el Valor Añadido. Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, IX ed. 2011-2013. Pág. 11, 12.

Aunado al hecho de que en cuanto al sector turístico, la Ley N° 9635 de referencia, dispuso un Transitorio que establece un proceso gradual de incorporación del sector al pago del IVA, con lo cual se refuerza una vez más, la tesis de que se dio una derogación tácita de la Ley N° 6826 y con ello se derogan simultáneamente todas las exenciones vigentes con la Ley anterior, siendo que con la Ley N° 9635, se regulo mediante una lista taxativa “numerus clausus” las exenciones que rigen con la nueva Ley.

También es preciso recordar que las exenciones no están sujetas a interpretaciones y su uso es restringido, tal como lo dispone el numeral 5 en concordancia con lo estipulado en el artículo 63 del Código de cita.

Esto lleva a la necesidad de analizar en detalle el supuesto de una derogatoria implícita, específicamente en el tema de las exenciones; en razón del cambio que se da al pasar de un Impuesto General sobre las Ventas a un Impuesto sobre el Valor Agregado. Adicionalmente, la Ley No. 9635 señala expresamente, en su artículo 8, lo siguiente:

“Artículo 8- Exenciones. Están exentos del pago de este impuesto:

- 1. Las exportaciones de bienes, así como las operaciones relacionadas con estas; la introducción de bienes en depósitos aduaneros o su colocación al amparo de regímenes aduaneros y la reimportación de bienes nacionales que ocurren dentro de los tres años siguientes a su exportación. Igualmente, estarán exentos la compra de bienes y la prestación de los servicios que sean destinados a ser utilizados para la producción de bienes y servicios destinados a la exportación. Asimismo, estarán exentos los servicios prestados por contribuyentes de este impuesto, cuando se utilicen fuera del ámbito territorial del impuesto.*
- 2. Las ventas de bienes o servicios para la exportación y entre beneficiarios del régimen de zona franca. Igualmente, estarán exentos la compra de bienes y la prestación de los servicios que sean destinados a ser utilizados por los beneficiarios del régimen de zona franca o prestados entre beneficiarios de dicho régimen.*
- 3. Los intereses y las comisiones derivados de todos los préstamos y créditos.*
- 4. Los créditos para descuento de facturas, los arrendamientos financieros y los arrendamientos operativos en función financiera.*
- 5. Las transferencias realizadas por medio de las entidades financieras fiscalizadas por la Superintendencia General de Entidades Financieras, así como los servicios de captación de depósitos del público, los retiros de efectivo, independientemente del medio que se utilice para ello, la utilización de servicios de entidades financieras para el pago de servicios e impuestos, las operaciones de compra, venta o cambio y los servicios análogos que tengan por objeto divisas. Las comisiones de tarjetas de crédito y débito.*
- 6. Los avales y las garantías de participación y de cumplimiento, que otorguen las entidades bancarias.*
- 7. Las comisiones pagadas a las operadoras de pensiones, de conformidad con la Ley N.° 7983, Ley de Protección al Trabajador, de 16 de febrero de 2000.*
- 8. Las primas de seguros de sobrevivencia con rentas vitalicias y rentas de otros tipos.*
- 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. La denominación salario base utilizada en este inciso debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley N.º 7337, Crea Concepto Salario Base para Delitos Especiales del Código Penal, de 5 de mayo de 1993.

10. Los arrendamientos utilizados por las microempresas y pequeñas empresas inscritas en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), así como las micro y pequeñas empresas agrícolas registradas ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG). 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.

11. El suministro de energía eléctrica residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 280 kW/h; cuando el consumo mensual exceda de los 280 kW/h, el impuesto se aplicará al total de kW/h consumido.

12. La venta o la entrega de agua residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 30 metros cúbicos; cuando el consumo mensual exceda de los 30 metros cúbicos, el impuesto se aplicará al total de metros cúbicos consumidos. No gozará de esta exención el agua envasada en recipientes de cualquier material.

13. El autoconsumo de bienes, siempre que no se haya reconocido al sujeto pasivo un crédito total o parcial con ocasión de la adquisición o la importación de los bienes o de sus elementos componentes, o por la recepción del servicio que sea objeto de dicha operación.

14. La venta o la importación de sillas de ruedas y similares, equipo ortopédico, prótesis en general, así como toda clase de equipos usados por personas con problemas auditivos, el equipo que se emplee en programas de rehabilitación y educación especial, incluidas las ayudas técnicas y los servicios de apoyo para personas con discapacidad, destinados a mejorar la funcionalidad y garantizar la autonomía de las personas con discapacidad, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley N.º 7600, Igualdad de Oportunidades para las Personas con Discapacidad, de 2 de mayo de 1996.

15. Los bienes y los servicios que venda, preste o adquiera la Cruz Roja Costarricense, siempre y cuando sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

16. Los aranceles por matrícula y los créditos de los cursos brindados en las universidades públicas, en cualquiera de sus áreas sustantivas.

17. Los bienes y los servicios que venda, preste o adquiera el Benemérito Cuerpo de Bomberos de Costa Rica, siempre y cuando sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

18. La adquisición de bienes y servicios realizada por la Fundación Ayúdenos a Ayudar y la Asociación Pro-Hospital Nacional de Niños, de conformidad con la Ley N.º 8095, Exoneración para la Fundación para el Rescate y Protección del Patrimonio de la Casa Presidencial, la Fundación Ayúdenos para Ayudar y la Asociación Pro-Hospital Nacional de Niños, de 15 de marzo de 2001, la Asociación Obras del Espíritu Santo, cédula de persona jurídica número tres-cero cero dos trescientos cuarenta y cuatro mil quinientos sesenta y dos (N.º 3-002-344 562).

Estarán igualmente exentas la venta de bienes y la prestación de servicios que hagan dichas entidades, así como las adquisiciones y las ventas de bienes y servicios que realice la Federación Cruzada Nacional de Protección al Anciano (Fecrunapa).

19. *La adquisición de bienes y servicios que haga la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda (EARTH), según lo dispuesto en la Ley N.º 3011, Convenio de la Alianza para el Progreso con los Estados Unidos (AID), de 18 de julio de 1962, y el Instituto Centroamericano de Administración de Empresas (Incae) según lo dispuesto en la Ley N.º 6743, Convenio entre el Gobierno de Costa Rica y el Instituto Centroamericano de Administración de Empresas (Incae), de 29 de abril de 1982, y la Ley N.º 8088, Interpretación Auténtica del Artículo 2 de la Ley Reguladora de las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, N.º 7293, de 13 de febrero de 2001.*
20. *El uso de espacio publicitario o promocional exclusivo para fines propios, realizado por las televisoras y las emisoras de radio.*
21. *El autoconsumo de energía eléctrica generada por medio de la utilización de paneles solares, así como otras fuentes renovables, tales como el viento, el sol y la biomasa.*
22. *La importación de bienes o servicios, cuya adquisición se encuentra exenta, de conformidad con lo dispuesto en este artículo.*
23. *Las loterías nacionales, las rifas, los juegos y los demás productos de azar que venda, distribuya o comercialice en territorio nacional la Junta de Protección Social (JPS).*
24. *Los servicios de transporte terrestre de pasajeros y los servicios de cabotaje de personas, siempre y cuando cuenten con permiso o concesión otorgada por el Estado, y cuya tarifa sea regulada por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos (Aresep), cualquiera que sea su naturaleza o el medio de transporte utilizado. Asimismo, la importación de autobuses y las embarcaciones utilizadas para la prestación de estos servicios de transporte colectivo de personas. Esta exoneración también será aplicable a la compraventa local, el arrendamiento y el leasing de estos bienes, en el tanto los titulares sean concesionarios o permissionarios. El alquiler y el leasing comprenderán los bienes muebles, así como también los planteles y las terminales utilizadas para su operación.*
25. *Los libros con independencia de su formato. Esta exoneración no será aplicable a los medios electrónicos que permiten el acceso y la lectura de libros en soporte diferente del papel.*
26. *Los servicios prestados por las emisoras de radio culturales, así calificadas de conformidad con lo establecido en la Ley N.º 8642, Ley General de Telecomunicaciones, de 4 de junio de 2008.*
27. *Las cuotas de afiliación y las mensualidades pagadas a los colegios profesionales, las organizaciones sindicales y las cámaras empresariales.*
28. *Las primas de riesgos del trabajo, agropecuarios y de viviendas de interés social.*
29. *Las comisiones por el servicio de subasta ganadera y agrícola, así como las transacciones de animales vivos que se realicen en dichas subastas autorizadas.*
30. *Las redes de cuidado y los centros de atención para adultos mayores.*
31. *Los servicios de educación privada, preescolar, primaria, secundaria, universitaria, parauniversitaria y técnica.*
32. *La adquisición de bienes y servicios que hagan las asociaciones de desarrollo comunal, amparadas en la Ley N.º 3859, Ley sobre el Desarrollo de la Comunidad, de 7 de abril de 1967, siempre y cuando sean necesarios para el cumplimiento de sus fines.*
33. *La adquisición y la venta de bienes y servicios que hagan las juntas de educación y administrativas de las instituciones públicas de enseñanza del Ministerio de Educación Pública (MEP), siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines y en beneficio de los centros educativos públicos que les corresponda atender.*
34. *Los servicios y los bienes comprados o adquiridos por las asociaciones administradoras de los sistemas de acueductos y alcantarillados comunales en*

Costa Rica, también conocidas como Asadas, siempre y cuando sean necesarios para la realización de sus fines y en beneficio de las comunidades o zonas que les corresponda atender.

35. La venta, la comercialización y la matanza de animales vivos (semovientes) dentro de la cadena de producción e industria pecuaria.”

En ese sentido, esta Dirección estima que la intención del legislador con la citada Ley es crear un nuevo marco normativo que sustituyera totalmente la Ley N° 6826. Véase que incluso, si observamos el artículo 8 de la Ley que entrará a regir a partir del 1 de julio del año en curso, esta norma enlista taxativamente una serie de exenciones que estaban recogidas en leyes especiales y que no formaban parte de la exención que contenía la Ley N° 6826, en su artículo 9, que estaba referida básicamente a los artículos de la canasta básica alimentaria y otros productos o utensilios para otros fines; así como las exportaciones y las re importaciones que se produjeran dentro de los 3 años siguientes a su exportación, nada más.

Mientras que mediante el Título I de la Ley N° 9635, que reforma integralmente la Ley N° 6826 se pasa a crear un nuevo impuesto, el Impuesto al Valor Agregado. Por ello, al referirse a una reforma integral de la Ley N° 6826, el espíritu del legislador, fue establecer una nueva ley y derogar la anterior.

Evidentemente, conviene advertir que, por defecto de técnica legislativa, la Ley N° 9635 carece de una disposición de derogatoria expresa de la Ley N° 6826, pero es claro que la finalidad de esta nueva Ley va más allá de una reforma parcial, al ser una **reforma integral** de dicha Ley.

En tal sentido, es de suma importancia, conocer cuál es el derecho vigente en cada momento histórico. De ello depende la seguridad jurídica, esto es, la certeza de la existencia de las normas y el conocimiento de su contenido y de las consecuencias jurídicas de los propios actos.

En nuestro país, es frecuente que el legislador no se preocupe por especificar con claridad qué normas quedan derogadas con la aprobación de una nueva ley. En esos casos, para esta Dirección General es claro que la derogatoria se entiende implícita o tácita (supuesto de ausencia de cláusulas derogatorias)³.

Sobre las derogatoria tácita.

Tal como señala la Dra. García-Escudero⁴:

“Las disposiciones derogatorias de una ley son aquellos preceptos que expresan la voluntad del legislador de derogar, esto es, concluir la vigencia, de una o varias leyes anteriores, o de partes de las mismas.”

³Idem. Pág. 23.

⁴Idem. Pág. 25.

En el presente caso, dado que el legislador no incluyó la derogatoria expresa de la norma anterior y de todas aquellas que se le opongan, se debe entender que el Título I de la Ley N° 9635, derogó tácitamente la Ley N° 6826 y además, que en el artículo 8 se estableció una lista taxativa de exenciones, “numerus clausus”, misma que se agota en dicha norma y deroga tácitamente otras disposiciones contenidas en leyes especiales, referentes a exenciones del Impuesto General sobre las Ventas, pues al quedar derogado dicho impuesto, también quedaron derogadas todas aquellas disposiciones referidas a exenciones cuyo fundamento era precisamente el Impuesto General sobre las Ventas. Es claro que con el Título I de la Ley N° 9635, se crea un nuevo impuesto y con él nuevas exenciones.

Ha señalado la Procuraduría General de la República, en cuanto al tema de la derogación tácita de las normas, en el dictamen N° C-151-2001 del 25 de mayo de 2001:

“[...] la derogación expresa, normalmente, no presenta problema alguno para el operador jurídico toda vez que el legislador se encarga de definirla explícitamente. En cambio, no sucede lo mismo con la derogatoria tácita, en cuyo caso el efecto derogatorio opera únicamente respecto a las normas anteriores que resulten incompatibles con la nueva legislación y su determinación corresponde efectuarla a los operadores jurídicos.”

Es decir, que a diferencia de lo que ocurre con la derogatoria expresa, donde claramente se establecen las normas que han de perder vigencia, e inclusive se precisa en algunos casos la dimensión del acto derogatorio, la derogación tácita exige un esfuerzo hermenéutico que determine la existencia o no de la incompatibilidad objetiva. Obviamente, esa labor interpretativa –que se suscita en un momento posterior a la promulgación de la nueva norma jurídica– es una tarea propia del operador jurídico.”

Bajo esta inteligencia, debe destacarse que, en el caso particular, los elementos esenciales del tributo, sea el hecho imponible, el devengo, los sujetos pasivos, y la base imponible, fueron modificados con el artículo 1 de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, por lo que se puede afirmar que nos encontramos ante un nuevo tributo, siendo que además, aún y cuando, tal y como se indicó anteriormente, el impuesto de ventas vigente hasta el 30 de junio de 2019, se asimila más a un impuesto sobre el valor agregado que a un impuesto puro sobre las ventas, lo cierto es que si dista mucho de un impuesto sobre el valor agregado propiamente dicho, tesis que reafirma que nos encontramos ante un nuevo tributo.

En el mismo sentido, debe tenerse presente que la Ley Reguladora de Todas la Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, Ley N° 7293 de fecha 31 de marzo de 1992, publicada en La Gaceta N° 66 del 03 de abril de 1992, en adelante Ley N° 7293, estableció en el artículo 50 el límite de aplicación de las normas que concedían exenciones a los **tributos vigentes al momento en que se otorgó el beneficio, evitando con ello la creación de regímenes exonerativos abiertos e ilimitados**, mediante la modificación del artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante Código, que dispone lo siguiente:

“Artículo 63.- Límite de aplicación. Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación. ”

En relación con la aplicación del citado artículo, la Procuraduría General de la República a través del dictamen número 436 del 15 de diciembre de 2008, indicó: “*Con la modificación del artículo 63 del Código Tributario, queda patente, que el poder tributario del Estado es irrenunciable, y que el otorgamiento de regímenes exonerativos no implica una limitación a dicho poder, por lo que **el legislador puede someter al pago de tributos situaciones que anteriormente estaban exentas.** Ello implica, que la exención genérica y abierta contenida en el artículo 20 de la Ley N° 6868, se ve limitada a los tributos existentes al momento de su creación y hasta la publicación de la Ley 7293, fecha a partir de la cual entra a regir la limitación contenida en el artículo 63 del Código.*” (El destacado es propio).

En este sentido, es criterio de esta Dirección General que el numeral 8 del Título I de la Ley N° 9635 estableció la lista taxativa “*numerus clausus*” en referencia a las exenciones que se conceden para este impuesto (IVA) y que todas las demás quedaron implícitamente derogadas, al derogarse el Impuesto contenido en la Ley N° 6826, según lo establecido en el artículo 50 de la Ley N° 7293, en concordancia con el numeral 63 del Código. Amén de que en tales casos, se aplica el principio de que **toda norma posterior deroga a la anterior** en aquello que se le oponga.

No obstante, este Ministerio se encuentra gestionando las acciones necesarias para contar con los elementos técnicos y jurídicos para la correcta implementación del referido artículo.

Atentamente,

Giovanni Tencio Pereira
Director General de Tributación, a.i.

Francisco Fonseca Montero
Director Tributación Internacional y Técnica Tributaria

MBenavides/FLedezma
cc. Dirección General, Expediente

