



*Ministerio de Hacienda
Despacho del Ministro
San José, Costa Rica*

5 de octubre de 2021
DM-1038-2021

Señores y señoras
Comisión Permanente Ordinaria de Gobierno y Administración
Asamblea Legislativa

Asunto: Criterio expediente 22 607

Estimados señores y señoras:

Reciban un cordial saludo.

Mediante la presente procedo a dar respuesta a su oficio CG-047-2021, donde se solicita el criterio de este Ministerio sobre el proyecto “LEY DE FORTALECIMIENTO DE LA COMPETITIVIDAD TERRITORIAL PARA PROMOVER LA ATRACCIÓN DE INVERSIONES FUERA DE LA GRAN ÁREA METROPOLITANA (GAM)”, expediente 22 607, con base en el análisis técnico de la Dirección General de Tributación y la Dirección General de Hacienda.

Esta iniciativa, según sus proponentes, tiene como objetivo generar condiciones favorables para aumentar la afluencia de inversiones que tengan impacto directo en la competitividad territorial, el crecimiento económico y la generación de empleo. Esto por medio de la implementación de instrumentos de política pública que promuevan nuevas inversiones, tanto de empresas nacionales como extranjeras, fuera de la Gran Área Metropolitana (GAM), con los beneficios del Régimen de Zonas Francas (RZF) y dirigido a empresas proveedoras de insumos o materia prima, centros de servicios de salud y los parques sostenibles de aventura. Para tal efecto, el proyecto dispone reformas y adiciones puntuales a otras leyes.

En el análisis que se expondrá de seguido se pondrá de manifiesto que la propuesta es más bien regresiva y, en el actual contexto de crisis fiscal, este tipo

de iniciativas de ley se alejan del rasgo definitorio de las zonas francas que consiste en ser una actividad económica sustancial, a la luz de las reglas establecidas por organismos tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)¹, toda vez que este organismo ha advertido que regímenes especiales, tales como los de zona franca, pueden ser un vehículo para conseguir una reducción en la carga impositiva y la promoción de operaciones y acuerdos motivados únicamente por cuestiones fiscales, facilitando con ello el surgimiento de la elusión y evasión fiscal.

En este sentido, la iniciativa podría implicar el desplazamiento de sectores económicos hacia este tipo de enclaves, o la conformación de nuevos emprendimientos, con el único fin de aprovechar la aplicación de privilegios fiscales en detrimento de otros competidores que tienen que soportar las cargas fiscales en su totalidad.

Una vez expuesto lo anterior, se procede a hacer el análisis respectivo de cada uno de los artículos de la iniciativa propuesta

Análisis de articulado

- **Artículo 1**

Este artículo es muy amplio y general, al incluir no sólo los tres sectores que describe en la exposición, sino que permite que cualquier interesado se beneficie con esta propuesta al establecer que *“las empresas que realicen inversiones nuevas en el país fuera de la GAM pueden obtener los beneficios del RZF, siempre y cuando los proyectos sean nuevos y que las empresas interesadas en su desarrollo estén total o parcialmente exentas del Impuesto sobre la Renta, en los términos regulados por la Ley N°7210”*, con lo cual se crearía un roce entre ambas normas, al tener la del RZF las limitantes y restricciones y esta no, pues solo le da a las empresas los beneficios más no las obligaciones. Además, este primer párrafo del artículo no incluye ninguna reforma a la Ley N°7210, con lo cual no guarda conexidad, dejando de aplicación general para cualquier persona física o jurídica que quiera disfrutar de los beneficios del RZF.

Por otra parte, el párrafo segundo contradice el primero al establecer que se tiene que cumplir con todas las disposiciones del RZF para poder ser considerado beneficiario, creando inseguridad jurídica tanto al administrado como a la Administración Pública. Lo recomendable es una reforma o adición al articulado de la Ley N°7210, en concordancia con los otros artículos de la iniciativa.

¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios - Informes Finales 2015. En <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>



*Ministerio de Hacienda
Despacho del Ministro
San José, Costa Rica*

Cabe recordar que para que el beneficiario pueda gozar de los incentivos fiscales, incluido el no pago total o parcial del Impuesto sobre la Renta, previamente debe contar con el otorgamiento del Acuerdo Ejecutivo del RZF. A este respecto, es esencial tener presente que la eficacia de cualquier exención está condicionada, de manera resolutoria al pleno acatamiento de los preceptos, requisitos y fines que regulan el otorgamiento, por lo que las empresas que quisieran gozar de los beneficios de una zona franca deberán cumplir con todos los rigores que exige el ordenamiento jurídico fiscal.

Asimismo, es importante recordar que de acuerdo con la norma del artículo 22 de la LRZF, se debe cancelar el impuesto sobre la renta por la proporción de los ingresos que obtenga por las ventas en el territorio nacional, excepto en materia de empresas de servicios de la categoría c), de acuerdo con el numeral 3 de la Ley N°7210.

• **Artículo 2**

En el artículo 2 se establecen algunas imprecisiones conceptuales. Se recomienda que la definición de los conceptos se deje para la norma reglamentaria debido a su carácter técnico, para evitar problemas de interpretación. En ese sentido se recomienda revisar y, preferiblemente, dejar para la reglamentación los términos “insumo”, “extracción”, “centros de servicios de salud”, así como otros conceptos técnicos que en sus respectivas secciones se incorporan.

Además, se recuerda que cuando se comercialice en el mercado local, la cuota establecida o la totalidad de sus ventas, como es el caso de los servicios, le serán aplicables todos los tributos al consumo que correspondan (Art. 1 de la Ley 6826), así como los procedimientos aduaneros propios de cualquier importación similar proveniente del exterior. Lo mismo sucede para el apartado c) referente a los Parques Sostenibles de Aventura y el apartado g) del Artículo 3 de la presente propuesta en lo que corresponde a “empresas de centros de servicios de salud”. Para el caso del Impuesto sobre la Renta mantendrían su exención. Todo esto respaldado también por el Artículo 22 de la Ley 7210.

Por aspectos de fondo y de conexidad de este proyecto en análisis, se recomienda que los artículos 1 y 2 propuestos se incorporen en la Ley de Zonas Francas, para que exista un vínculo en ambas leyes.

- **Artículo 3**

Este artículo reforma los artículos 2, 3, 15, 16 bis, 17 inciso c) y último párrafo, 18 último párrafo, 21 ter inciso i), 22 primer párrafo de la Ley de Régimen de Zonas Francas, Ley número 7210, de 23 de noviembre de 1990, por lo que se presenta el análisis de cada uno por aparte

- **Reformas del artículo 2 de la Ley N°7210**

Esta reforma adiciona al párrafo tercero del artículo 2 de la Ley N° 7210, que *“Para efectos del cálculo del IEES, el parámetro relativo a los encadenamientos se cumplirá, automáticamente, en aquellos casos en que la empresa beneficiaria se instale fuera de la GAM”*, lo cual incumple expresamente con los estándares internacionales establecidos por la OCDE en el marco inclusivo del plan de acción de lucha contra la erosión de la base imponible, al permitir que estas empresas no deban cumplir dicho índice, de forma que, *“automáticamente”* solo por el hecho de estar instalada fuera de la GAM, la empresa tiene por cumplidos los parámetros sobre encadenamientos.

La reforma a Ley N° 7210, hecha con la Ley N° 9689, denominada *“Reforma Ley Régimen de Zonas Francas Asegurar cumplimiento de los estándares internacionales establecidos por la organización para la cooperación y el desarrollo económico en el marco inclusivo del plan de acción de lucha contra la erosión base imponible y traslado de beneficios (BEPS, ‘ACCIÓN 5’)*”; obedeció a uno de los requisitos solicitados a Costa Rica por la OCDE con el fin de ser acogido como miembro de dicho organismo y de evitar que fuera declarado por el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas (FHTP por sus siglas en inglés) como potencialmente nocivo y, por ende, acarrear una mala calificación por parte de la Unión Europea, por pasar a ser calificada como jurisdicción no cooperante, lo cual habría traído implicaciones económicas negativas al país.

El requisito de exportación se eliminó tanto para servicios como para todo otro tipo de actividades que hoy están en el régimen, por lo que el traslado se realizaría con el solo objetivo de tener acceso a la exoneración y el hecho que se diga que tiene que ser una inversión nueva no inhibe la posibilidad que se cree una sociedad para cumplir con el requisito.

Este tipo de iniciativas en un contexto de crisis fiscal, contribuyen a abrir portillos a la evasión y a la elusión y nos apartan de los estándares internacionales OCDE, particularmente en temas de *“sustancia”*, porque tiene un impacto fiscal muy fuerte en las finanzas públicas, por el incentivo a trasladar actividades que hoy están en el régimen ordinario a este tipo de esquemas de privilegio.



*Ministerio de Hacienda
Despacho del Ministro
San José, Costa Rica*

○ **Reformas del artículo 3 de la Ley N°7210**

La reforma al artículo 3 adiciona una categoría g) denominada “empresas de centros servicios de salud que se instalen fuera de la Gran Área Metropolitana (GAM) con la finalidad de dar el mismo tratamiento fiscal de las empresas bajo la categoría c) del artículo 17 de la Ley N° 7210”, esto quiere decir que, para efectos del Impuesto sobre la Renta, les serán aplicables las exenciones y los beneficios que otorga el artículo 20 de esta ley, sin supeditación de hecho ni de derecho a resultados de exportación o restricciones de ventas en el mercado local. No así para los servicios de salud que estas empresas brinden al mercado local, que les serán aplicados todos los tributos al consumo y los procedimientos aduaneros propios de cualquier importación similar proveniente del exterior, en concordancia con las disposiciones de los artículos 3 y 22 de la Ley N° 7210

○ **Reformas del artículo 15 de la Ley N°7210**

Este artículo se relaciona con los trámites del proceso de apertura y operación de una empresa en Costa Rica en Zona Franca, utilizando la Ventanilla Única de Inversión (VUI) por parte de las empresas fuera de GAM. De conformidad con el proyecto, el plazo para resolver por parte de la Administración, independientemente de que sea una empresa que se vaya a instaurar dentro o fuera de la GAM, debe ser el mismo en las distintas instituciones públicas y en caso de que ese plazo se venza sin una resolución sobre la solicitud se deberá tener por aprobada.

Manifiestamos nuestro criterio contrario a que se considere aprobada la solicitud cuando haya transcurrido el plazo y la institución no se haya pronunciado, esto por cuanto hay aspectos técnicos que deben tener el debido análisis y contar con la autorización respectiva, como por ejemplo los permisos sanitarios o ambientales. En este sentido, el artículo 15 de la propuesta desborda los alcances del numeral 7 de la Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrados, Ley N° 8220, del 4 de marzo de 2002, por lo que no puede aplicarse la figura del silencio positivo.

En la actualidad, de todas las instituciones que intervienen solo el Ministerio de Salud (MINSa) tiene un plazo definido para los permisos correspondientes que se deben de otorgar, con esta propuesta lo que se pretende es definir los plazos para las otras instituciones que intervienen en el proceso de apertura de una empresa de Zona Franca. Por lo anterior, se recomienda que la definición de tiempos en

cada institución para el otorgamiento de los permisos o autorizaciones se remita al reglamento y por la materia tan delicada sobre la que pueden versar esos permisos se reitera la inconveniencia de aplicar el silencio positivo.

○ **Reforma al artículo 16 bis de la Ley N°7210**

La reforma del artículo 16 bis consiste en la adición de un párrafo segundo en que las empresas administradoras de parques localizadas fuera de la GAM puedan generar energía eléctrica renovable para autoconsumo, y suministrar el servicio de energía al costo a las empresas instaladas o que se instalen en dichos parques bajo el régimen de zona franca. En la actualidad la generación de energía eléctrica para autoconsumo está permitida para las empresas de RZF de acuerdo con el artículo 17 de la Ley N° 7210, no así la generación de energía eléctrica para otros fines.

No consideramos conveniente que este tema se dilucide en el marco de esta ley, sino que por el contrario debe ser objeto de una amplia discusión en un contexto legislativo y nacional mucho más amplio.

Otra reforma que se hace es eliminar la oferta académica técnico-profesional de las universidades públicas, dejando únicamente al Instituto Nacional de Aprendizaje (INA) a que promueva ofertas académicas que respondan a las necesidades técnico-profesionales de las empresas instaladas en el país y que sean acordes con las áreas de mayor demanda laboral. Se recomienda revisar esta norma a la luz del artículo 84 de la Constitución Política para analizar un posible roce con la autonomía universitaria.

○ **Reforma al artículo 17 inciso c) de la Ley N°7210**

La reforma propuesta que establece el artículo 17 consiste, en primer lugar, en adicionar al inciso c), la frase “*excepto las personas jurídicas dedicadas a prestar servicios de salud en los centros que se instalen fuera del Gran Área Metropolitana (GAM)*”, con el único fin de incluir los servicios de salud que presten las personas jurídicas. La atención médica es realizada por profesionales de salud tales como médicos en sus distintas especialidades y enfermeras, que pueden agruparse bajo esta figura asociativa, además de que abarcaría servicios de hospitalización y la utilización de equipo tecnológico e instrumental, reactivos, medicamentos, entre otros, que se requieren en la atención de pacientes.

Es importante tener presente que al reformarse la categoría c) del artículo 17, se podría estar dando un desplazamiento bajo este concepto de los profesionales de la salud que laboran bajo la figura de personas físicas o bien jurídicas hacia este régimen, constituyéndose en personas jurídicas que laboran fuera de la GAM, con el consabido perjuicio fiscal y provocando **una competencia desleal entre los profesionales de salud que no son beneficiarios del RZF**. Esto por cuanto los servicios profesionales y centros médicos del Régimen de Zonas Francas tendrían



*Ministerio de Hacienda
Despacho del Ministro
San José, Costa Rica*

la ventaja de gozar de los beneficios fiscales, tanto en el Impuesto sobre la Renta como de los impuestos indirectos para la obtención de bienes y servicios, así como los beneficios de las empresas que se instalen fuera de la GAM, bajo estas tres categorías propuestas a incluir en el proyecto de ley, los cuales son:

1. No pago de la cuota del 5% durante los primeros cinco años de operación, que establece el inciso b) artículo 15 de la Ley Nº 5662, denominada “*Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares*”, y a partir del año seis y hasta el año diez deberán pagar al Fondo un uno por ciento (1%) sobre el total de sueldos y salarios mensuales de sus trabajadores.
2. No pago de la cuota que establece el inciso a) del artículo 5 de la Ley Nº 4351, denominada Ley Orgánica del Banco Popular y de Desarrollo Comunal, de 0,5% mensual sobre remuneraciones, sean salarios o sueldos que deban pagar los patronos, durante los primeros diez años de operación, a partir del año once estarían sujetos al 1% del inciso b) de la Ley Nº 4351.
3. No pago del aporte de los patronos del 0,5% mensual sobre remuneraciones, que establece el inciso a) del artículo 14 de la Ley Nº 4760, denominada Ley de Creación del Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS), durante los primeros diez años de operación.
4. No pago del 1.5% sobre el total de la planilla mensual pagada por los patronos, al pasar a pagar un 1%, de acuerdo a lo establecido en el inciso a) del artículo 15 de la Ley Nº 6868, denominada Ley Orgánica del Instituto Nacional de Aprendizaje.

Con esta reforma que se propone se podría propiciar elusión fiscal de este nicho, al poder convertirse en personas jurídicas con el objetivo de brindar sus servicios en Zonas Francas fuera de la GAM, lo cual, aunado al hecho de que Costa Rica es considerada como destino para el turismo médico por el índice de salud a nivel mundial y con costos relativamente bajos, permitirá la realización de tratamientos médicos por los cuales el prestador del servicio no estaría contribuyendo con las cargas tributarias, conforme al artículo 3 de la Ley Nº7210, que faculta el no pago del impuesto sobre la renta.

Con lo anterior se crea una desigualdad con aquellos profesionales que de por sí no pueden ingresar al RZF por estar ubicados en la GAM y ser personas físicas o jurídicas, de acuerdo con la restricción del artículo 17 inciso c) de la Ley Nº7210

y por ende estarían sujetos a la Ley del Impuesto sobre la Renta, al ser contribuyentes del tributo, en cualquiera de sus cédulas.

También se le agrega al párrafo final del artículo 17 inciso c), la siguiente oración: *“Esta salvedad también aplicará a los supuestos del artículo 16 bis que autoriza a las empresas administradoras de parque localizadas fuera de la GAM a generar energía eléctrica renovable para autoconsumo y para suministrar el servicio al costo a las empresas instaladas o que se instalen en dichos parques bajo el régimen de zona franca.”*, asunto que por técnica jurídica debe incorporarse directamente en el artículo 16 bis, pero que tal y como señalamos supra, no consideramos conveniente que se dilucide en el marco de esta ley, sino que por el contrario debe ser objeto de una amplia discusión en un contexto legislativo y nacional mucho más amplio.

○ **Reforma al artículo 18 de la Ley N°7210**

La reforma del artículo 18 de la Ley N°7210, tiene una omisión al señalar el inciso a modificar. Si bien de la lectura del proyecto de ley se desprende que se refiere al “inciso ch)”, dado que la redacción del párrafo final del mismo coincide, es conveniente hacer la corrección del articulado propuesto, por tratarse de materia privativa de ley, como son los incentivos fiscales.

Dicho esto, se debe destacar que el mencionado artículo 18 trata de una serie de operaciones que pueden llevar a cabo las empresas ubicadas en el RZF, así como ejecutar toda clase de actos necesarios para el establecimiento y operación de las Zonas Francas.

Por ello, en la reforma propuesta a este articulado se adicionan los incisos, g) e i) al artículo 17 de la Ley N°7210, en el numeral siguiente, con el fin de que gocen de esos beneficios antes citados los sectores que se introducen en este proyecto. Pero debe existir prudencia en relación con estas dos categorías que se desean incorporar, dado que las empresas que se establecen para los incisos g) e i) poseen un flujo de ingreso y salida tanto de personas como de vehículos constante, por el tipo de actividades que desarrollan, por tanto, los controles aduaneros deben ser efectivos y reforzados debido a que se está en una Zona Aduanera Primaria de conformidad con el artículo 13 de la Ley N° 7210.

Cabe destacar que en este beneficio no se incluye el inciso h), agregado al artículo 17, relacionado con *“Empresas proveedoras de insumos, localizadas fuera de la GAM, destinados a otras empresas beneficiarias del régimen de zona franca, bajo la categoría f) del artículo 17, localizadas dentro o fuera de la GAM”*.

○ **Reforma al artículo 21 ter de la Ley N°7210**

En relación con la propuesta establecida en el inciso i) del artículo 21 ter, el **disminuir la cuantía de la inversión inicial en activos fijos** nuevos de la ley vigente de quinientos mil dólares estadounidenses (US \$500.000) a doscientos mil dólares estadounidenses (US \$200.000) o sus equivalentes en moneda nacional,



*Ministerio de Hacienda
Despacho del Ministro
San José, Costa Rica*

tiene la finalidad de que las empresas puedan operar fuera del parque industrial. Sin embargo, **el texto no explica cómo se determinó o se definió ese monto,** solamente la exposición de motivos señala como justificante para esta disminución el hecho de que en algunas regiones fuera de la GAM no se cuenta con una red de servicios y condiciones idóneas para el desarrollo de actividades productivas, lo que vendría a ser otro obstáculo que no permitiría cumplir con los requisitos necesarios y fundamentales para el otorgamiento del Acuerdo Ejecutivo del RZF.

Aunado a ello, la misma ley vigente establece que se deben contar con los controles fiscales y aduaneros pertinentes, aun y cuando sean empresas agrícolas, pecuarias o pesqueras, especialmente si se trata de Pymes. Sólo el hecho de delimitar áreas con controles como se requiere para este tipo de empresas haría ese monto insuficiente, sin embargo, es necesario que se justifique con los estudios técnicos pertinentes como se definió el monto de inversión de empresas fuera de parque y fuera de la GAM.

- **Artículo 4**

Este artículo adiciona las siguientes disposiciones y artículos: un artículo 15 bis, artículo 15 ter, artículo 15 quater; artículo 16 ter; incisos g), h) e i) al artículo 17; artículo 21 quinquies, 21 sexies a la Ley de Régimen de Zonas Francas y sus reformas, Ley número 7210. Seguidamente nos referiremos a los temas competencia de esta cartera

- **Adición del artículo 16 ter**

Este es un beneficio que está dirigido a los empleados que trabajen en empresas de Zona Franca fuera de la GAM, contradiciendo los principios de igualdad, equidad, razonabilidad y proporcionalidad con aquellos que trabajan dentro de la GAM, así como para otros trabajadores que prestan servicios que no pertenecen al sector de instituciones públicas o privadas. También debe tomarse en cuenta que el artículo 32 de la Ley No 7092 señala que, a toda persona física cuya fuente de ingresos sea el trabajo personal dependiente, el empleador o patrono debe retener el Impuesto sobre la Renta del total de los sueldos y salarios percibidos mensualmente, de conformidad con la escala de tarifas del artículo 33 de ese mismo cuerpo normativo.

Esta iniciativa podría crear distorsiones como al respecto la Sala Constitucional, ha interpretado al indicar en el Voto 6455-94:

“(...) que constituye un deber de los costarricenses pagar las cargas públicas establecidas por el Estado, obligación que tiene rango constitucional en los términos del artículo 18 Constitucional, y que en virtud del principio de igualdad consagrado en el artículo 33 Constitucional, no cabe hacer excepciones ni establecer situaciones de privilegio por las que se establezcan exenciones de pago de los impuestos establecidos.”

Además, es importante resaltar que se está pretendiendo dar **una exoneración altamente regresiva, pues se concentraría en el grupo del 12% de asalariados que hoy pagan Impuesto sobre la Renta, sin que esto implique beneficio alguno para los trabajadores que hoy en día están por debajo del mínimo exento.**

Adicionalmente, con relación al plazo de ocho años de la no retención del Impuesto sobre la Renta sobre los salarios percibidos de los trabajadores, es un plazo demasiado amplio y que se prestará para situaciones altamente inconvenientes, como por ejemplo las siguientes:

- a) la empresa liquida a los trabajadores antes de los ocho años y los vuelva a contratar, generando una elusión fiscal de la retención del impuesto a su personal.
- b) Los trabajadores renuncian antes del plazo establecido, con la finalidad de no ver su salario reducido por las retenciones del impuesto.

Se debe tener presente que este beneficio es para los trabajadores y no para la empresa, que es en realidad la autorizada en el Acuerdo Ejecutivo para recibir los beneficios del RZF.

○ **Adición al artículo 17**

La reforma del artículo 17 de la Ley № 7210 da un trato desigual en los tres sectores propuestos en comparación con las categorías incluidas en la regulación vigente. Nótese que, para el caso del inciso g) se contraponen a lo establecido en el actual inciso c) párrafo final, al indicar que no podrán acogerse al Régimen las personas físicas o jurídicas dedicadas a prestar servicios profesionales.

En relación con la propuesta del inciso h), por tratarse de empresas proveedoras de insumos o materia prima a empresas de la categoría f) del artículo 17 de cita, tiene como objetivo que se establezcan encadenamientos productivos con empresas de capital de inversión nacional o internacional, a lo cual se debe manifestar que ya las empresas nacionales pueden proveer a empresas establecidas en el RZF, servicios, materias primas nacionales (insumos), productos, partes o componentes, parcial o totalmente elaborados en el país, por lo que parece que lo pretendido con esta nueva categoría es que las empresas que ya proveen lo señalado en el artículo 23 se beneficien de todos los incentivos fiscales del Régimen de Zonas Francas.



*Ministerio de Hacienda
Despacho del Ministro
San José, Costa Rica*

La categoría del inciso i) propuesto pareciera que trata de un parque temático de diversión, aventura sostenible, investigación científica, de recreo, similares a los que existen en otros países. Debe de tomarse en cuenta que de conformidad con lo señalado en el artículo 6 de la Ley Nº 5839, denominada Autoriza Aval Asociación Pro-Hospital de Niños (Parque Diversiones), existiría un roce de leyes, al establecer el numeral supra citado, el pago a favor de la Asociación Pro-Hospital de Niños, de un impuesto sobre los ingresos brutos, provenientes de la actividad de empresas desarrolladoras de parques sostenible de aventura, mientras que al ubicarse esta categoría dentro del RZF, pero fuera de la GAM, en principio no estaría sujeta, además de que establece una inversión nueva inicial en activos fijos de al menos dos millones de dólares (\$2.000.000.00) o su equivalente en moneda nacional.

○ **Adición del artículo 21 quinquies**

El texto no aclara con base en qué criterio técnico o estudio se determinó el porcentaje del cuarenta por ciento (40%), como requisito de ingreso y permanencia en el régimen y que no sea necesario pertenecer a un sector estratégico para el desarrollo del país, sino que basta que las ventas sean a empresas de la categoría f) del artículo 17 del RZF para que se consideren beneficiarias. También, se excluyen los encadenamientos de empresas vinculadas del artículo 68 del Decreto Ejecutivo Nº 18445 denominado Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo cual no se estaría cumpliendo con el requisito de vender a precio de mercado.

En relación con la frase “*cuando sean aplicables*”, introducida en el segundo párrafo del artículo 21 quinquies, resulta ser subjetiva y a discreción por parte de la Administración y del beneficiario a su conveniencia, creando inseguridad jurídica para ambos. En materia impositiva no es permitida la interpretación. Por otra parte, no se define con un estudio técnico la determinación del monto de la nueva inversión inicial en activos fijos, para operar fuera de parque industrial o fuera de la GAM.

○ **Adición del artículo 21 sexies**

En esta sección el texto tampoco explica cómo se determinó la inversión nueva inicial de al menos cinco millones de dólares estadounidenses (US\$5.000.000) o su equivalente en moneda nacional, cuando se opere dentro del parque, y diez

millones de dólares estadounidenses (US \$10.000.000), o su equivalente en moneda nacional cuando se opere fuera de él, ya que no se menciona en la exposición de motivos que se haya obtenido con base en un estudio técnico, además, esa inversión nueva va hacer diferida durante ocho años, según el plan de inversión que deben presentar, lo que quiere decir que disfrutarán de un incentivo adicional, dado por el valor del dinero en el tiempo.

Por otra parte, esta adición del artículo 21 sexies, viene a contradecir lo señalado en el artículo 1 de la Ley N° 7210 que establece que el área delimitada de Zona Franca no tendrá población residente, ello por cuanto se establece en su párrafo final que los pacientes podrán permanecer en esta área en el tanto estén utilizando el servicio.

Así mismo, se está quebrantando el principio de libre competencia y de igualdad con los operadores que no puedan brindar estos servicios en zonas francas de la GAM, o bien, fuera de cualquier zona franca, esto por cuanto, los servicios de salud brindados en RZF fuera de la GAM, cuentan con beneficios fiscales mientras los demás deben cumplir con las obligaciones formales y materiales tributarias, lo que significa que los beneficiarios del RZF, incluidos en el inciso g), operarían con menores costos, lo cual generará un arbitraje en el mercado de salud y una utilidad mayor para las empresas que operen en este nuevo régimen.

- **Capítulo IV**

Si bien este capítulo propone una reforma a la “Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares”, Ley N°5662, es importante indicar que esto contraviene los principios de igualdad y generalidad entre los particulares y entre el Régimen de Zona Francas (los que están dentro y fuera de la GAM), por cuanto estas últimas, al ubicarse fuera de la GAM, estarían operando bajo una excepción durante los primeros cinco años del pago del cinco por ciento (5%) sobre el total de sueldos y salarios que paguen mensualmente los patronos a sus trabajadores y a partir del año seis hasta el año diez, estarán pagando al fondo un uno por ciento (1%).

Esto podría ocasionar una inconstitucionalidad en virtud del principio de igualdad consagrado en el artículo 33 de la Constitución Política, específicamente por cuanto estaría generando una desigualdad frente a las cargas públicas, pues no cabe hacer excepciones, ni establecer situaciones de privilegio en impuestos en un mismo sector, como las aquí anotadas e inclusive dentro del RZF.

- **Capítulo V**

Amén de la autonomía del Banco Popular y de Desarrollo Comunal (BPDC), la iniciativa también contraviene los principios de igualdad y generalidad entre los particulares y entre el mismo Régimen de Zona Francas, la única diferencia es que unas empresas estarían operando dentro de la GAM y las otras fuera de esta.



*Ministerio de Hacienda
Despacho del Ministro
San José, Costa Rica*

Las últimas no estarán sujetas al aporte del 0,5% mensual sobre las remuneraciones, sean salarios o sueldos que deben pagar los patronos, de acuerdo con lo establecido en el inciso a) de este artículo 5 de la Ley N° 4351. Lo que podría ocasionar una inconstitucionalidad en virtud del principio de igualdad consagrado en el artículo 33 de la Constitución Política, específicamente por cuanto estaría generando una desigualdad frente a las cargas públicas, dado que no cabe hacer excepciones ni establecer situaciones de privilegio en impuestos en un mismo sector, como las aquí anotadas.

• **Capítulo VII**

Con este capítulo se pretende adicionar un párrafo tercero al inciso a) del artículo 15 de la “Ley Orgánica del Instituto Nacional de Aprendizaje”, Ley N° 6868, referente al financiamiento de dicha institución, al cual le cubren las mismas observaciones de los anteriores capítulos y además entra en conflicto con el párrafo segundo, cuando se refiere a las empresas agropecuarias que forman parte del RZF fuera de la GAM, pues se está incrementando indiscriminadamente con la reforma propuesta su tarifa de un cero coma cincuenta por ciento (0,50%) a un uno por ciento (1%) del monto total de sus planillas de salarios por un periodo de 10 años.

• **Capítulo VIII**

Con este capítulo se establecen requisitos para disfrutar de los beneficios en los aportes a FODESAF, BPDC, IMAS e INA, por parte de las empresas de zonas francas localizadas fuera de la GAM, establecidos en los artículos 6, 7, 8 y 9 de este proyecto de ley, pero el texto tampoco explica cómo se definió el umbral de los 30 empleos directos, ya que en la exposición de motivos **no se muestra un estudio que determine esa cantidad de empleo directo**. Por otra parte, por la redacción del inciso ii, no queda claro si la empresa debe estar instalada o tenga la intención de instalarse fuera de la GAM.

En conclusión, **el Ministerio de Hacienda no apoya la aprobación de este proyecto de ley en su redacción actual en vista de que rompe con los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, abre portillos a la elusión y evasión fiscal al crear incentivos para trasladar actividades a esquemas de privilegio**, atenta contra los estándares de la OCDE poniendo en riesgo al país de ser declarado como jurisdicción no cooperante, carece de

estudios técnicos para definir aspectos importantes de su aplicación y propone una de las exoneraciones más regresivas del ordenamiento jurídico costarricense.

Este tipo de iniciativas de ley, en medio de una situación de crisis fiscal, tienen un impacto muy fuerte en las finanzas públicas y podrían dificultar y obstaculizar la ruta de recuperación financiera del Estado trazada a partir de la Ley 9635.

Cordialmente,

Elían Villegas Valverde
Ministro de Hacienda

VB° Elizabeth Guerrero Barrantes Viceministra de Ingresos	VB° Francisco Fonseca Montero Director Dirección General de Hacienda	VB° Carlos Luis Vargas Durán Director Dirección General de Tributación

Ref: DGH-227-2021 / DGT-965-2021