

06 de marzo de 2013
DAL-053-2013

Señora
Yelgi Lavinia Verley Knight
Alcaldesa Municipal
Municipalidad de Siquirres

Estimada Señora:

En relación con la Guía elaborada para atracción de inversión en el Cantón de Siquirres, nos permitimos remitirle el criterio de esta Asesoría Legal, en lo correspondiente a la vigencia de la exoneración del impuesto de patente municipal en el Cantón de Siquirres, en aras de propiciar mayor claridad y seguridad jurídica sobre el tema.

I. De la exoneración del impuesto de patente municipal bajo el Régimen de Zonas Francas

Como primer aspecto, debemos señalar que el artículo 20 de la Ley del Régimen de Zonas Francas, Ley No. 7210 del 23 de noviembre de 1990, establece una serie de beneficios e incentivos destinados a las empresas que hayan sido autorizadas por el Poder Ejecutivo para gozar de tal régimen; particularmente, en el inciso h) de la norma de comentario, se establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 20.- Las empresas acogidas al régimen de zona franca gozarán de los siguientes incentivos, con las salvedades que a continuación se indican: (...)

h) Exención de todo tributo y patente municipales por un período de diez años. Las empresas a que se refiere este artículo deberán cancelar los servicios municipales de que hagan uso. En este caso, la municipalidad respectiva podrá cobrar hasta el doble de las tarifas establecidas por ley para esos servicios. No obstante lo anterior, las empresas establecidas en las Zonas Francas quedan autorizadas para contratar esos servicios con cualquier persona física o jurídica.” (Lo resaltado es nuestro).

De dicha forma, la Asamblea Legislativa, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, que le permite no solo imponer exacciones tributarias, sino además, efectuar desgravaciones impositivas, plasmó por vía con rango legal, la exoneración del impuesto de patente municipal, por un plazo de diez años, para todas aquellas empresas amparadas al Régimen de Zonas Francas.

Lo anterior ha sido confirmado y precisado por la Procuraduría General de la República, cuando mediante el dictamen No. C-359-2008 del 06 de octubre de 2008, expresó lo siguiente:

“Como parte de los beneficios otorgados a las empresas que se encuentran bajo el régimen de zona franca, el inciso h) artículo 20 de la Ley otorga la exención de todo tributo y patente municipal por un periodo de diez años. (...)

A tenor del artículo citado, debemos precisar que estamos en presencia de una exención genérica subjetiva, de manera que cuando el legislador dispone la exención de todo tributo, la misma comprende todos aquellos tributos que han sido establecidos por los legisladores en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, independientemente de que el producto económico de los mismos ingresen al presupuesto nacional o se destinen a las entidades municipales para su administración (tributos municipales por destino). (...)

La exención contenida en el inciso h) del artículo 20 de la Ley N° 7210 comprende todo tributo que deriva del ejercicio de la potestad tributaria del Estado por parte de los señores diputados, independientemente que los ingresos que se perciban sean destinados a las entidades municipales.”

Lo cual fue ratificado recientemente por la Procuraduría General¹, cuando mediante el dictamen No. C-244-2012 del 18 de octubre de 2012, refiriéndose a la vigencia de la exoneración del impuesto de patente municipal en el cantón de Golfito, expresó lo siguiente:

*“(…) Lo anterior nos lleva a señalar que **siendo el impuesto de patente municipal a favor de la Municipalidad de Golfito un tributo de los señalados en el inciso h) del artículo 20 de la Ley 7210, las empresas que gozan del régimen de Zonas Francas se encontrarían exentas del pago de este impuesto.***

Es necesario señalar que la Municipalidad de Golfito, en su función de Administración Tributaria del impuesto de patente municipal, debe verificar y constatar que las empresas que pretendan acogerse a la exoneración contenida en el inciso h) del artículo 20 de la Ley N° 7210, efectivamente se encuentren amparadas al régimen de zona franca, conforme a la Ley N° 7210 y su reglamento.” (Lo resaltado es nuestro).

En consecuencia, la norma contenida en el inciso h) del artículo 20 de la Ley del Régimen de Zonas Francas, provocó el nacimiento de una exoneración que el órgano asesor técnico del Estado ha denominado como “exoneración subjetiva” a favor de las empresas beneficiarias del régimen de zonas francas, por lo que en virtud de tal régimen de exoneración, dichas empresas no se encuentran en la obligación de pagar el impuesto de patente municipal dentro del cantón en que realicen sus operaciones.

Lo anterior no comprende, por supuesto, una eliminación de obligaciones totales para las empresas beneficiarias del régimen de zonas Francas, pues a pesar de que respecto

¹ En un sentido similar, por medio de los dictámenes No. C-194-2006 y No. C-104-2009, la Procuraduría General ratificó la vigencia y eficacia de la exoneración dispuesta en el artículo 20 inciso h) de la Ley No. 7210. A través de tales dictámenes, la Procuraduría General se refirió a la situación que se presenta cuando expira el plazo de 10 años previsto en el inciso h) de la Ley N° 7210, supuesto en el cual, los beneficiarios de la exención que poseían una patente comercial no están obligados a solicitar nuevamente la patente municipal para el ejercicio de su actividad.

de éstas no se origine el nacimiento de la obligación tributaria, sí se encuentran obligadas a solicitar y obtener la respectiva licencia municipal ante el Gobierno local correspondiente.

II. Caso concreto de la exoneración de patentes en el cantón de Siquirres

Corresponde determinar, como segundo aspecto de este estudio, si la exoneración del impuesto de patente municipal a que nos hemos referido, establecida en el artículo 20 inciso h) de la Ley No. 7210, mantiene su vigencia jurídica en lo que corresponde al cantón de Siquirres.

En tal sentido, es preciso recordar que la Ley No. 7293 del 31 de marzo de 1992, *Ley Reguladora de Exoneraciones vigentes, derogatorias y excepciones*, vigente desde el 03 de abril de 1992, determinó la derogación de un amplio marco de exoneraciones tributarias, estableciendo en su artículo 1 lo siguiente:

“Artículo 1º.- Derogatoria General. Se derogan todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, a la propiedad de vehículos, con las excepciones que indique la presente Ley. En virtud de lo dispuesto, únicamente quedarán vigentes las exenciones tributarias que se mencionan en el artículo siguiente.”

Dicha norma fue relativizada por medio del artículo 2 de la misma ley, en cuanto expresa:

“Artículo 2º.- Excepciones. Se exceptúan, de la derogatoria del artículo precedente, las exenciones tributarias establecidas en la presente Ley y aquellas que:

(...)

k) Se otorguen mediante la Ley de Zonas Francas N° 7210 del 23 de noviembre de 1990.”

De dicha forma, la Ley No. 7293 de 31 de marzo de 1992, efectuó una derogación amplia de exoneraciones de carácter tributario, pero al mismo tiempo, dispuso en su artículo 2, que de dicha derogatoria se encontraban exceptuadas las exenciones otorgadas por la Ley del Régimen de Zonas Francas.

Así también, tuvo influencia decisiva la reforma que dicha ley efectuó sobre el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios –actualmente vigente-, en el tanto determinó:

“Artículo 50.- Modificase el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para que diga:

“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.”

No obstante lo anterior, en ese orden de consideraciones, esta Dirección de Asesoría Legal, mediante el oficio DAL-312-2009 del 18 de diciembre de 2009, expresó lo siguiente en punto a la determinación de la vigencia del beneficio fiscal establecido en el inciso h) del artículo 20 de la Ley del Régimen de Zonas Francas:

“(...) si el tributo municipal fue creado antes de la entrada en vigencia de la Ley del Régimen de Zona Franca... la empresa no se encuentra obligada a pagar el impuesto municipal por concepto de patente, con lo cual se cumple a cabalidad con la doctrina establecida en el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.”

Por este motivo, debe entenderse que la exención del pago de patente municipal, contenida en el inciso h) del artículo 20 de la Ley No. 7210, tiene aplicación efectiva en lo relativo a los tributos de orden municipal dispuestos por los Gobiernos locales, vigentes al momento de creación de la Ley No. 7210 y hasta el nacimiento de la Ley No. 7293, vigente desde el 03 de abril de 1992, puesto que, a partir de tal fecha, para entender como aplicable la exoneración del impuesto de patente municipal, es preciso la existencia de una nueva norma con rango legal que así determine la exoneración, en atención de los principios de reserva legal tributaria y de potestad tributaria derivada, dispuesta a favor de las Municipalidades (artículos 121.13 de la Constitución Política y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

En el mismo sentido, la Procuraduría General de la República tuvo la oportunidad de pronunciarse por medio del dictamen No. C-359-2008 del 06 de octubre de 2008, al expresar lo que sigue:

“Si bien dicho régimen exonerativo se otorgó con anterioridad a promulgación de la Ley N° 7293 del 3 de abril de 1992 (Ley de Todas las Exoneraciones Vigentes, sus derogatorias y sus excepciones) que derogaba mediante el artículo 1° todos los regímenes exonerativos existentes al momento de su creación, el legislador mediante el artículo 2° exceptuó de la derogatoria las exenciones contenidas en la Ley N° 7210. No obstante, al modificarse el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios mediante el artículo 50 de la Ley N° 7293, en cuanto al límite de aplicación de las exenciones, la exoneración contenida en el inciso h) del artículo 20 de la Ley N° 7210 comprende solo los tributos vigentes al momento de su promulgación y hasta la promulgación de la Ley N° 7293.” (Lo resaltado es nuestro).

Ahora bien, la Ley de Impuestos Municipales de Siquirres, Ley No. 7176 del 24 de julio de 1990, publicada en el Diario Oficial La Gaceta No. 146 del 06 de agosto de 1990, establece en su numeral

“ARTICULO 1.- Las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de actividades lucrativas en el cantón de Siquirres, estarán obligadas a pagar a la Municipalidad un impuesto de patentes que las faculte para ejercer esas actividades, de conformidad con los artículos 3, 4 y 15 de esta ley.”

La misma ley establece los parámetros para el cobro del impuesto de patentes, en los términos dispuestos al efecto en los ordinales 14 y 15, según el tipo de actividad lucrativa realizada y el establecimiento respectivo en que se asiente.

Ahora bien, debe recordarse que la Ley del Régimen de Zonas Francas, Ley No. 7210 del 23 de noviembre de 1990, publicada en el Diario Oficial La Gaceta No. 238 del 14 de diciembre de 1990, vigente desde ésta misma fecha, tuvo una promulgación posterior a la correspondiente a la Ley de Impuestos Municipales del cantón de Siquirres.

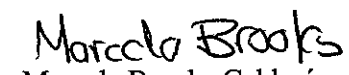
De tal manera, mientras la Ley No. 7176, de Impuestos Municipales del cantón de Siquirres, es vigente desde la fecha de su publicación el 06 de agosto de 1990, la Ley del Régimen de Zonas Francas, Ley No. 7210, por medio de la cual se creó la exoneración del impuesto de patente municipal a favor de las empresas beneficiarias de tal régimen, es vigente desde el 14 de diciembre de 1990, es decir, en fecha evidentemente posterior a la creación del tributo mediante la primera norma de cita.

En razón de lo anterior, de conformidad con lo dispuesto por la Ley No. 7293, *Ley Reguladora de Exoneraciones vigentes, derogatorias y excepciones*, así como por la interpretación de tal norma por parte de la Procuraduría General de la República, la exoneración del impuesto de patente municipal se mantiene vigente en el cantón de Siquirres, pues la Ley No. 7176, de Impuestos Municipales de Siquirres, comprende un tributo municipal vigente al momento de creación de la Ley del Régimen de Zonas Francas y con evidente anterioridad a la promulgación de la Ley No. 7293, que es precisamente el punto de partida de los nuevos tributos locales a los que no les resulta aplicable la exención, salvo norma expresa con rango de ley en contrario.

Atentamente,



Alex Rojas Ortega
Asesor Legal



Marcela Brooks Calderón
Directora de Asesoría Legal

Cc: Sr. Gerardo Monge Pacheco, Gerente de Regímenes Especiales.